etrônico



Aula 00

Direito Tributário p/ OAB (2 fase) XXV Exame de Ordem - 2 Peça e 8 Questões - Com videoaulas

Professor: Rodrigo Martins

AULA 00 DEMONSTRATIVA: REVISÃO DOS PRINCIPAIS TÓPICOS DE DIREITO MATERIAL TRIBUTÁRIO (PARTE I)

APRESENTAÇÃO DO CURSO E DA METODOLOGIA

Fala galera!

Espero que esteja tudo bem com vocês e que tudo esteja na mais perfeita ordem e harmonia!

Hoje estamos dando início aos estudos de **PRÁTICA TRIBUTÁRIA** para a **2ª Fase do XXV Exame da Ordem dos Advogados do Brasil**, que será realizada no dia **27/05/2018**.

Apesar da extensão do conteúdo exigido no edital, temos bastante tempo para estudarmos – com dedicação e precisão – todos os itens de direito tributário que podem ser cobrados nas questões discursivas e na peça processual.

Pensando na sua aprovação preparamos o nosso curso da seguinte forma:

- **Revisão** dos principais pontos de material tributário (para isso, utilizaremos as cinco primeiras aulas);
- **Revisão** das noções introdutórias de processo tributário (para isso utilizaremos uma aula, que é a aula 05, conforme cronograma a seguir);
- **Revisão "pesada" de direito processual tributário e análise minuciosa das principais peças processuais** que podem ser cobradas na **2ª Fase do Exame da Ordem dos Advogados do Brasil** (aula 05 até 11, conforme cronograma a seguir);
- **Todas as aulas serão permeadas com a análise de todas as questões discursivas que a FGV já "cobrou" na 2ª Fase do Exame da Ordem dos Advogados do Brasil;** e
- **Por fim, ao final do curso teremos duas rodadas de temas** para redação de respostas a questões discursivas e elaboração de peças processuais.

Toda a parte de revisão de conteúdo (primeiras 5 aulas) é focada nos principais pontos de direito material tributário exigidos pela FGV, tanto nas questões discursivas quanto na peça profissional.

Atenção: é muitíssimo importante dominar o direito material tributário para ter um bom desempenho na prova da 2ª Fase do Exame da Ordem dos Advogados do Brasil! Tanto nas questões dissertativas quanto na peça prática! Logo mais vocês irão perceber que a "parte processual" não é tão complexa!

Por isso, estude muito o direito material. Até mesmo porque metade dos pontos da prova (5 de 10 pontos) decorrem das 4 questões dissertativas!

Como o nosso foco é a aprovação na 2ª Fase do XXV Exame da Ordem dos Advogados do Brasil, alguns assuntos serão aprofundados na medida das nossas necessidades, enquanto outros, nem tanto (por não serem tão exigidos na 2ª fase, apesar de serem igualmente importantes).

Após essa revisão desse conteúdo serão abordadas as principais noções introdutórias de processo tributário, que constituem o pressuposto para o estudo e desenvolvimento das peças processuais.

Analisaremos, enfim, logo em seguida, as principais peças práticas exigidas na 2ª fase do Exame da Ordem dos Advogados do Brasil em Direito Tributário: Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-tributária, Ação Anulatória de Débito Fiscal, Mandado de Segurança etc. (dê uma conferida nas peças descritas no cronograma abaixo).

Ao longo do nosso curso também serão expostas questões dissertativas da 2ª Fase do Exame da Ordem, de modo que o aluno possa identificar como a matéria vem sendo objeto de questionamento pela FGV.

Atenção: é muito importante estudar e praticar! É fundamental que vocês respondam as questões das provas anteriores que já foram aplicadas pela FGV, pois "conhecer" a banca, seu "modo de pensar" e de elaborar questões, ou seja, conhecer o seu "estilo" contribui – e muito – para o seu sucesso, pois isso permite perceber o que é mais cobrado e como o conteúdo é cobrado.

Ademais, o treino nos deixa muito mais tranquilos para o dia da prova!

Posteriormente à revisão do direito material, de direito processual e à exposição das peças práticas teremos **DUAS RODADAS DE TEMAS** para redação de respostas às questões discursivas e peças processuais. **No total, você responderá a 8 (oito) questões discursivas e redigirá 2 (duas) peças processuais, que serão corrigidas e devolvidas para que você se sinta mais seguro para a prova do dia 27/05/2018!**

CRONOGRAMA DE AULAS

Apresentado o curso e nossa metodologia, vamos apresentar, agora, o cronograma de disponibilização das nossas aulas:

AULA	CONTEÚDO	DATA
Aula 00	Revisão dos principais tópicos de Direito Material Tributário com foco na 2ª fase – Parte 1	04/03/2018
Aula 01	Revisão dos principais tópicos de Direito Material Tributário com foco na 2ª fase – Parte 2	11/03/2018
Aula 02	Revisão dos principais tópicos de Direito Material Tributário com foco na 2ª fase – Parte 3	18/03/2018
Aula 03	Revisão dos principais tópicos de Direito Material Tributário com foco na 2ª fase – Parte 4	25/03/2018
Aula 04	Revisão dos principais tópicos de Direito Material Tributário com foco na 2ª fase – Parte 5	01/04/2018
Aula 05	Revisão das principais noções introdutórias de direito processual tributário e peça processual: Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária	04/04/2018
Aula 06	Direito processual tributário e peça processual: Ação Anulatória de Débito Fiscal	08/04/2018
Aula 07	Direito processual tributário e peça processual: Mandado de Segurança	11/04/2018
Aula 08	Direito processual tributário e peça processual: Embargos à Execução e Exceção de Pré-executividade	15/04/2018
Aula 09	Direito processual tributário e peça processual: Ação de Repetição de Indébito	18/04/2018
Aula 10	Direito processual tributário e peça processual: Ação de Consignação em Pagamento	22/04/2018
Aula 11	Direito processual tributário e peça processual: Recurso de Apelação, Agravo de Instrumento e Agravo Interno	25/04/2018
Aula 12	Apresentação das Propostas da 1ª rodada	29/04/2018
Aula 12.1	Análise das propostas apresentadas, chave de correção e sugestão de respostas	30/04/2018
Aula 12.2	Devolução da correção individual e comentários gerais a respeito da primeira rodada	06/05/2018
Aula 13	Apresentação das Propostas da 2ª rodada	06/05/2018
Aula 13.1	Análise das propostas apresentadas, chave de correção e sugestão de respostas	07/05/2018
Aula 13.2	Devolução da correção individual e comentários gerais a respeito da segunda rodada	13/05/2018

Como sabemos, **o nosso curso em Livro Digital é complementado por videoaulas**, e isso faz uma baita diferença, pois nessas serão apresentados alguns pontos essenciais sobre a matéria, seja pela apresentação da teoria ou pela análise – ou resolução – de questões ou peças práticas de provas anteriores.

APRESENTAÇÃO DO PROFESSOR

Chegou a hora de conhecer o seu Professor: meu nome é **RODRIGO MARTINS.** Sou Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP - Pontifícia Universidade de São Paulo, especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pela EPD - Escola Paulista de Direito e possuo MBA em Administração Pública pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI, órgão de apoio institucional da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP. Fui fiscal de tributos municipais do Município de São Bernardo do Campo/SP entre os anos de 2006 e 2014, quando também desempenhei a função de Juiz do Conselho de Tributos e Multas (órgão de julgamento, em 2ª instância administrativa, de recursos interpostos por contribuintes e que versam sobre questões tributárias). Atualmente sou advogado e consultor jurídico na área de Direito Tributário. No momento também exerço a função de assessor na Secretaria de Finanças do Município de São Bernardo do Campo/SP. Sou professor de Direito Material Tributário, Direito Processual Tributário e de Prática Jurídica Tributária em alguns cursos de pós-graduação (*lato sensu*) e preparatórios para concursos públicos. Também sou avaliador em bancas de concurso público para a disciplina de Direito Tributário.

Muito prazer em conhecer você! Tenho a mais absoluta certeza de que faremos um excelente trabalho!

Abaixo ficam os meus contatos para quaisquer dúvidas ou sugestões:


rodrigodireitotributario@gmail.com


@professorrodrigomartins


Fórum de Dúvidas do Portal do Aluno

Entre em contato sempre que precisar! Será um imenso prazer orientá-lo da melhor forma possível nesta caminhada que iniciamos hoje.

Prof. Rodrigo Martins

1. A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

A todos nós é ensinado, nos bancos da faculdade, que o Estado existe para a consecução do bem comum, isto é, para atender aos interesses coletivos, promovendo, no atual estágio, a justiça social.

Essa finalidade do Estado "salta aos olhos", inclusive, logo em um dos primeiros dispositivos da Constituição Federal:

> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
> 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.

Ao mesmo tempo em que o Constituinte estipulou tais objetivos, também estipulou a forma de custeio das atividades dos quais devem ser implementados.

De fato, como o Estado (em sentido amplo, isto é, União, Estados, Distrito Federal e Municípios) construirá uma sociedade livre, justa e solidária, garantirá o desenvolvimento nacional, erradicará a pobreza e a marginalização, reduzirá as desigualdades sociais e regionais e promoverá o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, sem dinheiro?

Portanto, o Estado precisa de dinheiro para cumprir tais objetivos.

Pois bem. A doutrina de Direito Financeiro ensina que há duas formas de o Estado conseguir o dinheiro: através das chamadas receitas originárias ou através das chamadas receitas derivadas.

As receitas originárias são auferidas, em síntese, com base na exploração do patrimônio do Estado.

Assim, são receitas originárias a renda advinda de aluguéis, da atividade de empresas estatais etc.

De outro lado, as receitas derivadas têm origem no patrimônio do particular e entram nos cofres públicos por meio de coação – lícita – ao indivíduo. A lei determina, nesse caso, a transferência de patrimônio do particular para o Estado.

O Estado pode exigir essa transferência patrimonial, portanto, com base no poder de império que lhe é conferido pelo próprio povo (todo Poder emana do povo).

Pois bem. Dentre outras, os tributos são espécies de receitas derivadas, pois, efetivamente, constituem transferência lícita – posto que prevista em lei – de patrimônio de particular para o Estado sob a égide do regime jurídico de direito público.

O Direito Financeiro é, portanto, sistematizador de toda essa atividade financeira do Estado.

O Direito Tributário já esteve incluído no Direito Financeiro, isto é, já foi uma subdivisão do Direito Financeiro, já que na atividade financeira do Estado inclui-se a tributação como fonte de receitas públicas, conforme acima visto.

2. INTRODUÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme veremos adiante com maior detalhamento (quando estudarmos os Princípios de Direito Tributário), nossa disciplina de estudo – o próprio Direito Tributário – é regido, dentre outros, pelo Princípio da Legalidade estrita, ou simplesmente Princípio da Legalidade ou da reserva de Lei (previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988), que norteia toda a

atividade tributária do Estado (quando mencionamos Estado, é sempre em sentido amplo, compreendendo, portanto, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal).

Contudo, além da lei em sentido estrito (que, para nós do Direito Tributário, corresponde à Lei Ordinária, como, por exemplo, a lei federal nº "X", a lei estadual nº "y", a lei municipal nº "Z"), o Sistema Tributário é constituído – atenção, e muito – por outros tipos de normas além da Lei Ordinária em sentido estrito.

Cada tipo de norma que compõe o Sistema Tributário, como a Constituição Federal, a Lei Ordinária, o decreto etc. tem uma função diferente.

Já explicamos acima que nenhum tributo pode ser instituído ou majorado (isto é, aumentado) senão por meio de lei em sentido estrito (Princípio da Legalidade estrita que está previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, importa reiterar):

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

Contudo, esse tipo de lei indicada na Constituição Federal (lei em sentido estrito, por meio da qual deve ser instituído o tributo) não é o único tipo de norma constante no Sistema Tributário!

O próprio artigo 150 acima transcrito, por exemplo, vem disciplinar o Direito Tributário (isto é, é uma regra de Direito Tributário) e não é lei em sentido estrito!

Sabemos que é, em verdade, uma norma de natureza Constitucional.

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

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

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

Já sabemos que as divergências doutrinárias são comuns em qualquer ciência, e justamente por isso não poderia ser diferente na Ciência do Direito.

E é muito fácil explicar porque as divergências ocorrem: se dois autores partirem de premissas (pontos de partida do raciocínio) diferentes, não raras vezes chegarão a conclusões diferentes!

Então não se espantem com essas divergências acaso se depararem com elas.

Com todo respeito aos autores e às suas diferentes classificações sobre as "fontes do Direito Tributário", vamos nos permitir sintetizar aquilo que nos interessa para a principal finalidade do nosso estudo, que é a aprovação no Exame da Ordem dos Advogados do Brasil!

Nesse sentido, nos permitimos simplificar e explicar que as fontes do Direito Tributário podem ser classificadas em fontes materiais e fontes formais.

As fontes materiais referem-se aos órgãos que detêm competência para emanar – isto é, para produzir – normas de Direito Tributário.

Quando afirmamos que essas fontes materiais detêm competência para produzir normas de Direito Tributário, estamos afirmando que elas podem criar obrigações de pagar tributo! Podem criar tributo! Isto é, podem "inovar" no Sistema do Direito Tributário mediante a criação de normas que obrigam ao pagamento de tributos.

No caso do Direito Tributário, são fontes materiais a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Pensem comigo: se a fonte material é aquela que pode criar tributo, e se tributo só pode ser criado por meio de lei (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988), então para ser fonte material precisa ter, necessariamente, competência legislativa, isto é, precisa poder legislar!

E quem detém competência legislativa segundo a Constituição Federal de 1988?

Oras, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios!

Eles, só eles, podem expedir leis em sentido estrito criando tributo (que, para nós do Direito Tributário, corresponde à Lei Ordinária, como, por exemplo, a lei federal nº "X", a lei estadual nº "Y", a lei municipal nº "Z").

Então, por deterem competência legislativa, essas pessoas políticas são consideradas fontes materiais do Direito Tributário!

Vistas as fontes matérias, vejamos, agora, às fontes formais do Direito Tributário.

As fontes formais referem-se à forma pela qual a fonte material se manifesta.

Estamos nos referindo, portanto, ao produto! Que tipo de produto normativo aquelas fontes materiais produzem?

O produto será a fonte formal.

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

Pois bem. As diferentes fontes formais têm diferentes finalidades no Direito Tributário, isto é, servem para diferentes propósitos.

Todas elas são muito importantes, mas, como afirmado, têm diferentes funções.

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

Atenção: aquilo que é matéria de lei não pode ser disciplinado por decreto.

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

Pois bem. São fontes formais:

3.1) A Constituição Federal de 1988

Os artigos 145 a 156 da Constituição Federal de 1988 tratam diretamente da tributação.

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

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

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

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

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

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

É como se a Constituição Federal de 1988 "desse com uma mão e segurasse com a outra"!

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

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

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> I - impostos;
> II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
> III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
> (...).

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

No artigo 153 estipulou alguns impostos que a União pode instituir. Vajamos:

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> I - importação de produtos estrangeiros;
> II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
> III - renda e proventos de qualquer natureza;
> IV - produtos industrializados;
> V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
> VI - propriedade territorial rural;
> VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Reparem bem. É como se a Constituição Federal dissesse: "União, VOCÊ pode instituir estes impostos".

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

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
> III - propriedade de veículos automotores.

Reparem novamente. Nesse caso, é como se a Constituição Federal dissesse: "Estados e Distrito Federal, vocês podem instituir estes impostos. Os da União não: aqueles são só dela".

E da mesma forma foi feito em relação aos Municípios. Vejamos:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> I - propriedade predial e territorial urbana;
> II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

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

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

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

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

Essas limitações à competência foram colocadas no texto constitucional na forma de princípios – Princípios Constitucionais de Direito Tributário – e na forma de Imunidades Tributárias.

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

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

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

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

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

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

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

Vejamos algumas imunidades:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> (...)
> VI - instituir impostos sobre:
> a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
> b) templos de qualquer culto;
> (...).

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

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

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

impostos uns dos outros (artigo 150, inciso vi, alínea "a") e nem dos templos de qualquer culto (artigo 150, inciso vi, alínea "b")".

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

Mas atenção: ao lermos os artigos 145 a 156 da Constituição Federal de 1988, que tratam diretamente da tributação, verificaremos que algumas dessas regras (poucas) disciplinam questões que não são, em verdade, atribuição de competência ou limitação da competência.

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

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

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

Os tributos, todos eles, não são criados pela Constituição Federal.

Em absoluto, a Constituição Federal não cria tributos!

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

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

3.2) Emenda Constitucional:

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

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

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

> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
> (...)
> § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
> I - a forma federativa de Estado;
> II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
> III - a separação dos Poderes;
> IV - os direitos e garantias individuais.
> (...).

No que tange ao Direito Tributário, nos importam as cláusulas pétreas que visam tutelar (i) o Princípio Federativo e (ii) os Direitos e Garantias Individuais.

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

De fato, como subsistiriam a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios se não tivessem recursos financeiros?

Pois bem. Considerando que as receitas advindas do recolhimento de tributos (receitas tributárias) são importantes – senão as mais importantes – fontes de receitas daquelas pessoas políticas, e considerando, também, que elas só podem instituir tributos – e consequentemente arrecadá-los – porque receberam competência tributária da Constituição Federal (conforme visto acima), qualquer tentativa de "alteração" dessas cláusulas – que atribuem competências tributárias – que implique, por consequência, supressão parcial ou total do poder de arrecadar tributos, poderá caracterizar atentado ao Princípio Federativo.

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

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

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

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

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

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

Portanto, por serem considerados direitos e garantias individuais dos contribuintes, os Princípios Constitucionais de Direito Tributário recebem a qualificação de cláusulas pétreas, ficando consequentemente protegidos – por força do artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal – de "alterações" que possam lhes extinguir ou até mesmo suprimir.

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

> EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal.
> (...).
> 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, **desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição);**
> (...) (grifo nosso).

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

Por isso se mostra correto afirmar que pode haver Emenda Constitucional inconstitucional.

3.3) A Lei Complementar

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

Pois bem. De acordo com a Constituição Federal, a Lei Complementar caracterizam-se por possuir quórum de aprovação diferenciado e por tratar de matéria específica quando comparada à Lei Ordinária.

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

Logo, eis a primeira característica: as leis complementares são aprovadas por maioria absoluta.

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

Por exemplo: ao lermos a Constituição Federal, podemos perceber que o constituinte determinou que os seguintes assuntos – dentre outras – sejam disciplinados por Lei Complementar:

- A instituição de empréstimo compulsório (art. 148 da CF);
- A instituição e regulação de imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF);
- A instituição do imposto residual (art. 154, I, da CF);
- Dispor sobre normas gerais de ICMS (art. 155, XII, da CF);
- Dispor sobre normas gerais de ISS – a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos em matéria de ISS;
- Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146 da CF).

- estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo (art. 146-A);

- dar adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (art. 146, III, "c").

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

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

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

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

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

Esses são só alguns exemplos!

Ocorre que dentre todas as previsões constitucionais quanto à necessidade de Lei Complementar para disciplinar determinadas matérias, queremos destacar uma que é fundamental à compreensão do Sistema Tributário Nacional: o artigo 146 da Constituição Federal.

Vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
(...).”

Portanto, a Constituição Federal está exigindo, nesse artigo 146, que à Lei Complementar compete:

- **dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;**
- **regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;**
- **estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:**
  - ✓ **definição de tributos e de suas espécies,**
  - ✓ **fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes relativamente aos impostos discriminados na Constituição,**
  - ✓ **obrigação,**
  - ✓ **lançamento,**
  - ✓ **crédito,**
  - ✓ **prescrição e decadência.**

Pois bem. O diploma normativo que cumpre todas essas funções previstas no artigo 146 da Constituição Federal (na parte acima transcrita) é o CTN – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

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

Porém, algo muito importante precisa ser esclarecido: o CTN foi editado, na sua origem, isto é, no momento de sua criação, como Lei Ordinária federal, isto é, o CTN não "nasceu" Lei Complementar.

Atenção: ele foi criado como Lei Ordinária federal, ou seja, simples lei federal.

Isso porque a Constituição Federal de 1946, em vigor à época da criação do CTN, não exigia lei complementar para tratar de normas gerais de direito financeiro, e, por consequência, de Direito Tributário. Vejamos o que previa a Constituição Federal de 1946:

> Art. 5º - Compete à União:
> (...)
> XV - legislar sobre:
> (...)
> b) normas gerais de direito financeiro (...).

Como vimos acima, naquela época o Direito Tributário não existia como disciplina autônoma do direito, estando "dentro" do direito financeiro. Assim, onde está escrito "direito financeiro" no dispositivo constitucional em questão, leia-se, também, Direito Tributário.

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

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

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

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

Contudo, como vimos, a vigente Constituição Federal de 1988 passou a exigir, no artigo 146 em questão, ao contrário das Constituições Federais precedentes, Lei Complementar para dispor sobre aquelas matérias então reguladas pela lei federal nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), que, reitera-se, é lei originariamente ordinária.

Então as seguintes alternativas se apresentaram: (i) redigir e aprovar um novo diploma normativo que seja formalmente Lei Complementar e que disponha (em obediência ao artigo 146 da então nova Constituição Federal – de 1988) sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, que regule as limitações constitucionais ao poder de tributar e que estabeleça normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes relativamente ao impostos discriminados na Constituição, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência, ou, alternativamente, (ii) aproveitar a legislação já existente que regula exatamente essas matérias, que é o CTN.

Atenção: ocorreu a segunda opção!

A Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), muito embora seja lei formalmente ordinária em sua origem, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de Lei Complementar.

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

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

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

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

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

> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
> I - moratória;
> II - o depósito do seu montante integral;
> III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
> IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
> V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; **(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)**
> VI – o parcelamento. **(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)**
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.

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

O tema da recepção do CTN pela Ordem Constitucional em vigor com status de Lei Complementar foi objeto de parte de uma questão dissertativa (Item A) do XVI EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

O deputado federal Y apresentou dois projetos de lei ordinária federal. O primeiro pretende alterar o Código Tributário Nacional no que se refere aos artigos que tratam de responsabilidade tributária (obrigação tributária) e o segundo pretende instituir uma taxa de licenciamento de importação, cuja base de cálculo é o valor aduaneiro do produto importado.
A) Analise a constitucionalidade do primeiro projeto de lei apresentado pelo deputado.
B) A taxa a ser instituída é constitucional?

Gabarito oficial:

A) O Código Tributário Nacional (Lei Ordinária nº 5.172/66) foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, uma vez que estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária. Sendo assim, a alteração do CTN, especialmente no que se refere à responsabilidade tributária, deve ser feita por lei complementar, conforme o Art. 146, III, "b", da Constituição Federal.
B) A referida taxa possui a mesma base de cálculo do imposto de importação. O Art. 145, § 2º, da Constituição Federal, veda a instituição de taxa com base de

cálculo própria de imposto. Sendo assim, a taxa será inconstitucional, caso o projeto de lei seja aprovado.

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

Portanto, nenhuma outra espécie normativa que não seja Lei Complementar pode regular as matérias indicadas no artigo 146 da Constituição Federal, sob pena de inconstitucionalidade.

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

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

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

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

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

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

Essa matéria foi objeto de questionamento de parte de uma questão dissertativa (Item A) no XIX EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

Em dezembro de 2014, o Município de Macaé-RJ editou a Lei nº 1.234, estendendo o prazo para a cobrança judicial dos créditos de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) de cinco para seis anos.
O mesmo Município ajuizou, em 2015, execução fiscal em face da pessoa jurídica Ômega, para a cobrança de créditos IPTU não pagos. Os valores desses créditos sofreram correção monetária por ato do Poder Executivo em percentual superior ao índice oficial.
Diante disso, responda aos itens a seguir.
A) O Município de Macaé-RJ agiu corretamente ao editar a Lei nº 1.234?
B) É correta a atualização monetária do IPTU em percentual superior aos índices oficiais por ato do Poder
Executivo?

Gabarito oficial:

A) O Município de Maricá-RJ não agiu corretamente ao editar a Lei nº 1.234, já que cabe à União, por meio de lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição, conforme Art. 146, III, b, da Constituição Federal.
B) Não é correta a atualização monetária do IPTU em percentual superior aos índices oficiais por ato do Poder Executivo, uma vez que é defeso ao Município atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária, nos termos da Súmula 160 do Superior Tribunal de Justiça.

Portanto, em conclusão: (i) o CTN só pode ser alterado por meio de Lei Complementar, pois ele tem *status* material de Lei Complementar, muito embora seja Lei Ordinária na origem, e (ii) as matérias indicadas no artigo 146 da Constituição Federal, alterando ou não o CTN, só podem ser disciplinadas por meio de Lei Complementar, de modo que qualquer lei que não complementar, acaso venha a regular essas matérias, deverá ser considerada inconstitucional.

Essa privatividade da Lei Complementar para regular determinadas matérias também foi objeto de questionamento em questão dissertativa do IV EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

Um Estado da Federação promulga lei ordinária que prevê como modalidade de extinção, total ou parcial, dos créditos tributários de sua competência inscritos em dívida ativa a dação em pagamento de bens móveis (títulos públicos). Analise a regularidade dessa lei e sua compatibilidade com o sistema jurídico tributário nacional.

Gabarito oficial:

Não é possível a lei ordinária criar uma nova forma de extinção do crédito tributário, conforme art.141 do CTN (*"Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias."*). Logo, somente mediante Lei Complementar seria modificável a hipótese de extinção do crédito tributário. Além disso, o art.156, XI do CTN prevê que a prestação substitutiva do pagamento em dinheiro somente poderá ser a dação em pagamento **de bem imóvel**, sendo o referido dispositivo dotado de caráter taxativo.

Há outro aspecto importante sobre essa Lei Complementar em matéria de legislação tributária a que se refere o art. 146 da Constituição Federal.

Vimos que de acordo com o artigo 146, inciso III, alínea "a", da referida Carta Magna, compete à Lei Complementar dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição dos impostos e de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição.

Ocorre que há um determinado imposto previsto na Constituição Federal de 1988 que não foi regulado pelo CTN quanto àqueles aspectos, qual seja, o IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

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

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

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

Ao analisar um caso concreto envolvendo o IPVA, o STF decidiu que a ausência de Lei Complementar trazendo normas gerais relativamente ao IPVA não implica na inconstitucionalidade de sua instituição, pois os Estados e o

Distrito Federal, ao instituí-lo, encontram fundamento para fazê-lo na própria Constituição Federal (que lhes dá competência), e não na Lei Complementar.

Isso foi decidido no Recurso Extraordinário nº 236.931-8/SP, cujo acórdão sugerimos leitura.

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

> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
> (...)
> **§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.**
> **(...).**
>
> Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.
> (...)
> § 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.
> (...).

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

Isso foi objeto de questionamento de parte de uma questão dissertativa (Item B) no XII EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

O Presidente da República editou Medida Provisória estabelecendo normas gerais sobre o imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), relativamente ao seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes. Partindo da premissa de que estão preenchidos os requisitos de relevância e urgência, responda aos itens a seguir, de forma fundamentada, indicando os dispositivos legais pertinentes. A) Pode uma Medida Provisória do Presidente da República estabelecer normas gerais sobre o imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), tal como a acima referida?

B) Inexistindo normas gerais relativas ao imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), podem os legisladores estaduais definir, no âmbito de suas competências, e observados os limites impostos pela Constituição Federal, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes desse imposto?

Gabarito oficial:

A. Não. De acordo com o Art. 146, inciso III, alínea "a", da Constituição da República, cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, definindo, inclusive em relação ao IPVA, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Como o Art. 62, § 1º, inciso III, da Constituição da República, veda a edição de Medidas Provisórias em relação a matéria reservada à Lei Complementar, conclui-se que uma Medida Provisória não pode veicular normas gerais sobre o IPVA.
B. Sim. Inexistindo normas gerais relativas ao imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), o legislador estadual, no contexto da competência concorrente, exerce competência plena sobre a matéria, nos termos do Art. 24, § 3º, da Constituição da República e Art. 34, § 3º, do ADCT.

Pois bem. Essa reserva de Lei Complementar para a definição da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição Federal (alínea "a" do inciso III do artigo 146) **não se estende** às taxas, às contribuições e ao empréstimo compulsório, na medida em que a Constituição se refere, de forma expressa, aos "impostos".

De fato, nos termos do art. 146, inciso III, alínea "a", cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, **em relação aos <u>impostos</u> discriminados na Constituição da República**, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Esse tema foi objeto de parte (Item B) de uma questão dissertativa do XX EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

Em dezembro de 2014, o Município "M" publicou lei ordinária por meio da qual instituiu contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. A referida lei, que entrou em vigor na data de sua publicação, fixou os respectivos contribuintes e a base de cálculo aplicável. Ao receber a cobrança da nova contribuição, João decide impugná-la sob o argumento de que a cobrança é inconstitucional, já que (i) compete exclusivamente à União instituir contribuições e (ii) cabe à lei complementar estabelecer as bases de cálculo e os contribuintes dos tributos.
Diante disso, responda:
A) Está correto o argumento de João quanto à competência para a instituição da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública?

B) Está correto o argumento de João quanto à necessidade de lei complementar para o estabelecimento da base de cálculo e dos contribuintes desta espécie de contribuição?

De acordo com o gabarito oficial:

A) Não está correto o argumento de João, já que a Constituição Federal prevê, em seu Art. 149-A, que os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública.
B) Não está correto o argumento, pois a reserva de lei complementar para a definição da base de cálculo e dos contribuintes não se estende às contribuições. De acordo com o Art. 146, inciso III, alínea a, da CRFB/88, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição da República, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Tratando-se de contribuição, como é o caso, é possível que a base de cálculo e o contribuinte sejam estabelecidos por lei ordinária.

Mas não são somente as funções em questão que o constituinte reservou à Lei Complementar por meio do art. 146 da Constituição Federal.

De fato, prescreve o referido dispositivo, ainda, no parágrafo único, que:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
> (...)
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> (...)
> Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

> IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

O parágrafo único em questão dá fundamento à criação do que hoje conhecemos como SIMPLES Nacional instituído por meio da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Como o SIMPLES Nacional será objeto de estudo posterior, nos limitaremos a explicar que as matérias acima indicadas nos incisos do parágrafo único do art. 146 devem ser disciplinadas por meio de Lei Complementar.

Por fim, muita atenção: muito embora haja a previsão constitucional de que alguns tributos devem ser instituídos por meio de Lei Complementar (e veremos as hipóteses adiante), o Código Tributário Nacional não institui tributo.

Assim como a Constituição Federal, o CTN também não institui tributos: ele só traz regras gerais que nortearão a instituição, mas ele mesmo, em si, não cria tributos. **Que isso também fique bem claro!**

Conforme explicado, as funções atribuídas ao CTN pela Constituição Federal são aquelas indicadas no art. 146, e criar (instituir) tributos não está entre elas.

3.4) Lei Ordinária

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

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

Trata-se do dispositivo constitucional do qual emana o Princípio da Legalidade Tributária, do qual nos ocuparemos com mais detalhamento adiante, ao estudarmos os Princípios Constitucionais de Direito Tributário.

Em total consonância com o dispositivo constitucional em questão, o art. 97 do CTN também prescreve que:

> Art. 97. Somente **a lei** pode estabelecer:

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

Portanto, conforme sinalizamos acima, é por meio de lei que os tributos são instituídos ou majorados (aumentados).

Mas atenção: mas não é só a instituição ou a majoração de tributos que se submetem ao Princípio da Legalidade.

De acordo com o art. 97 em questão, além da criação e aumento de tributos (incisos I e II), as seguintes matérias também estão submetidas à edição de lei:

- a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo (essa definição corresponde, em verdade, à criação do tributo, pois ao criá-lo a lei define o seu fato gerador, caracterizado por um verbo acompanhado de um complemento, como, por exemplo, ser – que é verbo – proprietário de bem imóvel – que é complemento);

- a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65 (essa fixação de alíquota está contida na própria criação do tributo, pois ao criá-lo a lei define, além do fato gerador, a respectiva alíquota, que é aquele percentual - % - que incide sobre a base de cálculo, como, por exemplo, quando a lei estipula que a alíquota é X% do valor do imóvel);

- a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas (atenção a este inciso, pois ele dispõe sobre a previsão

legal das sanções, isto é, punições pelo descumprimento da legislação tributárias. Assim, todas as sanções, isto é, todas as punições ao contribuinte pelo descumprimento da legislação tributária deve ser instituída em lei);

- as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (conforme veremos adiante, todas essas matérias também se submetem ao crivo da legalidade. Como serão objetos de estudo específico, serão oportunamente abordadas no momento propício); e

- a modificação da base de cálculo de um tributo que importe em torná-lo mais oneroso equipara-se à majoração do tributo (de fato, a modificação da base de cálculo importa em modificar um item que pertence à própria criação do tributo, que é a sua base de cálculo, pois ao criá-lo, a lei define, além do fato gerador, a respectiva base de cálculo, como, por exemplo, que estipula que a base de cálculo será o valor do bem imóvel, sobre o qual incidirá a alíquota, isto é, aquele X%).

Por fim, o dispositivo alerta (no § 2º) que não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, dispensando, assim, e exigência de lei, a simples atualização monetária da base de cálculo do tributo, isto é, a mera aplicação de índices inflacionários, tais como o IPC-A, o IGP-M etc.

Assim, quando o ente tributante simplesmente atualiza a base de cálculo de um tributo aplicando um índice inflacionário previsto na sua legislação, poderá fazê-lo por Decreto, pois a atualização do valor monetário não é considerado aumento de tributo, como, por exemplo, quando o Município atualiza, de um ano para o outro, o valor venal do imóvel (o valor venal dos imóveis não é estanque, podendo sofrer variação a cada ano pela aplicação de um índice inflacionário previsto na legislação municipal, de modo que o valor venal no ano seguinte é sempre o valor venal do ano anterior mais X%, sendo que o X corresponde ao índice de correção).

Mas atenção: é dispensada do Princípio da Legalidade somente e tão somente a atualização da base de cálculo no limite do índice inflacionário!

Acaso o ente tributante pretenda "aumentar" a base de cálculo além do limite legal, estará, em verdade, modificando a base de cálculo, devendo ser aplicada, assim, a regra do § 1º do art. 97 em questão, segundo a qual a modificação da base de cálculo de um tributo que importe em torná-lo mais oneroso equipara-se à majoração do tributo, exigindo, portanto, a edição de lei.

O entendimento acima se encontra consubstanciado na Súmula nº 160 do STJ, que é de conhecimento obrigatório:

> Súmula 160 do STJ: "É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária".

Assim, a atualização só poderá superar o percentual do índice oficial de correção monetária se efetivada por lei.

Pois bem. Mas que lei é essa? De que tipo é?

Atenção: a "lei" amplamente referida acima é a Lei Ordinária! Aquela assim prevista no artigo 47 da Constituição Federal:

> Art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

Portanto, Lei Ordinária é aquela aprovada por maioria simples, sendo o veículo normativo – tipo de norma – utilizado, em regra, para legislar acerca das matérias acima destacadas (instituição e majoração de tributos, cominação de penalidades etc.).

Conforme vimos acima, a Carta Magna distribuiu competências tributárias às quatro pessoas políticas de direito público interno, como se dissesse "União, Estados, Municípios e Distrito Federal: venham, vocês podem instituir estes tributos que eu estou especificando".

Ao atenderem a esse chamado, isto é, se quiserem instituir os tributos cujas competências lhes foram dadas pela Constituição Federal, aquelas pessoas políticas deverão fazê-lo por meio de Lei Ordinária.

Atenção, muita atenção: ao contrário da Constituição Federal (que tem por função principal distribuir competências tributárias e impor limites ao exercício dessas competências) e do CTN (que traz normas gerais de Direito Tributário, que nortearão as pessoas políticas no exercício das competências tributárias que lhes foram dadas pela Constituição Federal), **a Lei Ordinária é o tipo de norma que tem a função, em regra, no Direito Tributário, de criar ou aumentar tributos.**

Portanto, nos lindes do Direito Tributário os tributos são instituídos (criados) ou aumentados por meio de Lei Ordinária, ou Lei em sentido estrito.

Mas atenção: além da criação ou aumento, aquelas outras matérias acima destacadas, como a cominação de sanções legais, também são reservadas à lei.

Com vistas a ilustrar o que estamos explicando (a criação de tributo por meio de lei), vamos pegar, por exemplo, um trecho da Lei Estadual Paulista nº 13.296/2008, que instituiu o IPVA no Estado de São Paulo.

Trata-se de Lei Ordinária (Lei em sentido estrito), por meio da qual o Estado de São Paulo (entidade tributante) instituiu o IPVA no Estado de São Paulo (conforme a competência que recebera da Constituição Federal):

> SEÇÃO I
> DISPOSIÇÕES PRELIMINARES
> Artigo 1º - Fica estabelecido, por esta lei, o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA.
> Parágrafo único - Considera-se veículo automotor aquele dotado de mecanismo de propulsão própria e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas.
> SEÇÃO II
> DO FATO GERADOR
> Artigo 2º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor.
> (...).

Portanto, o desencadeamento é o seguinte: (i) a constituição dá competência tributária às pessoas políticas de direito público interno (como deu para o Estado de São Paulo para instituir o IPVA); (ii) com base nessa competência dada pela Constituição Federal, as pessoas políticas de direito público interno criam, por meio de suas leis, aprovadas por suas casas legislativas, os seus tributos (como fez o Estado de São Paulo instituindo o seu IPVA).

3.4.1) Diferenças entre a Lei Ordinária e a Lei Complementar

Prosseguindo, queremos destacar, agora, as principais diferenças entre a Lei Ordinária e a Lei Complementar.

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

a) **quanto ao aspecto material:** as Leis Complementares caracterizam-se pela determinação constitucional expressa acerca das matérias que serão por ela reguladas. Ex.: artigos 59, parágrafo único, 146, 146-A, 148, 153, inciso VII, 154, inciso I, entre outros, da Constituição Federal. Em todos eles há exigência para que as matérias indicadas sejam disciplinadas por Lei Complementar. Quanto à Lei Ordinária, diz-se que ela é

"residual", pois para tudo aquilo que o constituinte não determinou o uso de Lei Complementar (ou, excepcionalmente, outra espécie), pode-se utilizar a Lei Ordinária. Portanto, ao contrário das Leis Complementares, as Leis Ordinárias não possuem determinação constitucional expressa quanto às matérias que serão por ela reguladas.

b) quanto ao aspecto formal: a Lei Complementar caracteriza-se pela exigência de quórum especial (maioria absoluta) para sua aprovação, conforme artigo 69 da CF, enquanto a Lei Ordinária exige maioria simples, conforme artigo 47 do texto constitucional.

Essas diferenças nos levam à outra questão: há hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária?

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

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

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

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

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

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

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

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

3.5) Medidas Provisórias:

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

> Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)
> (...).

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

Importa pontuar o seguinte: as Medidas Provisórias têm força de lei, mas não são leis.

Podem ser convertidas em lei, mas até a conversão são Medidas Provisórias, e não leis.

E que isso fique bem claro!

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

Eis a redação original do artigo 62 da Constituição Federal, anterior à atual redação dada pela Emenda Constitucional nº 32/2001:

> Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.
> Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

O que defendiam aqueles que eram contrários ao uso de Medida Provisória para instituir ou aumentar tributo?

Defendiam o seguinte: como o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal exige lei em sentido estrito (Lei Ordinária) para instituir ou aumentar tributo, e como Medida Provisória não é lei (só tem força de lei), então não pode ser utilizada para aqueles fins, sob pena de afronta ao

constitucionalmente consagrado Princípio da Legalidade (do qual nos ocuparemos adiante, ao tratarmos dos Princípios de Direito Tributário, conforme já esclarecemos).

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

Vejamos a atual redação do artigo 62 da Constituição Federal, dada pela referida Emenda Constitucional nº 32/2001:

> Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.
> § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:
> I - relativa a:
> (...)
> III - reservada a lei complementar;
> (...)
> § 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.
> (...).

Atenção: o artigo 62 da Constituição Federal admite, portanto, a instituição ou majoração de tributos por Medida Provisória.

Contudo, é possível identificar que a Constituição federal impõe alguns critérios e restrições.

Por força do dispositivo constitucional em questão, todas as matérias tributárias que devem ser disciplinadas por Lei Ordinária (Lei em Sentido Estrito) podem ser disciplinadas, também, por Medida Provisória, inclusive e especialmente a instituição e aumento de tributos (sem esquecer, porém, das isenções, anistias, remissões, penalidades etc.), com exceção, porém, daquelas matérias para as quais o constituinte exige Lei Complementar.

Logo, a Medida Provisória pode, sim, instituir ou majorar tributos (além de poder disciplinar aquelas outras matérias não reservadas à Lei Complementar), mas não pode regular, por expressa vedação constitucional, aquelas matérias que exigem Lei Complementar.

Portanto, não pode a Medida Provisória ser utilizada para a instituição ou aumento (majoração) dos seguintes tributos, pois para isso a Constituição Federal exige Lei Complementar:

- Empréstimo Compulsório (art. 148 da CF);
- Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, da CF); e
- Imposto Residual (art. 154, I, da CF).

A vedação à criação de Empréstimo Compulsório por medida provisória foi objeto de questionamento em parte de uma questão dissertativa (Item A) no XI EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

Baseado em uma efetiva hipótese de calamidade pública, o Presidente da República edita, em março de determinado ano, Medida Provisória instituindo empréstimo compulsório que passará a incidir a partir do mês subsequente. Indaga-se:
A) Pode o empréstimo compulsório pode ser instituído por Medida Provisória?
B) Qualquer que seja a resposta à questão anterior, deve o empréstimo compulsório observar o princípio da anterioridade?

Gabarito oficial:

O candidato deverá, na essência, observar quanto às perguntas, o seguinte:
A) É negativa a resposta relativa à questão A. A Constituição da República veda, expressamente, a edição de Medida Provisória para dispor sobre matéria reservada à lei complementar (Art. 62, § 1º, inciso III). E os empréstimos compulsórios só podem ser instituídos por meio de lei complementar (CRFB, Art. 148).
B) Também é negativa a resposta à questão B. A observância ao princípio da anterioridade é expressamente excepcionada com relação aos empréstimos compulsórios instituídos por força de calamidade pública (CRFB, Art. 150, § 1º, conjugado com Art. 148, inciso I).

Pois bem. Para os demais tributos cuja instituição ou aumento são permitidos por Medida Provisória, o § 2º do artigo 62 em questão exige que a medida que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II (dessas exceções nos ocuparemos adiante, quando tratarmos dos Princípios de Direito Tributário), só produza efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

De outro lado, considerando, ainda, que o artigo 146, inciso III, alíneas "a" e "b" da Constituição Federal, também exige Lei Complementar para 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 na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e

decadência tributários, conforme já visto acima, tem-se que essas matérias também não podem ser disciplinadas por Medida Provisória.

Esse tema foi objeto de questionamento de parte de uma questão dissertativa (Item A) no XII EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

O Presidente da República editou Medida Provisória estabelecendo normas gerais sobre o imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), relativamente ao seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes. Partindo da premissa de que estão preenchidos os requisitos de relevância e urgência, responda aos itens a seguir, de forma fundamentada, indicando os dispositivos legais pertinentes.
A) Pode uma Medida Provisória do Presidente da República estabelecer normas gerais sobre o imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), tal como a acima referida?
B) Inexistindo normas gerais relativas ao imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), podem os legisladores estaduais definir, no âmbito de suas competências, e observados os limites impostos pela Constituição Federal, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes desse imposto?

Gabarito oficial:

A. Não. De acordo com o Art. 146, inciso III, alínea "a", da Constituição da República, cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, definindo, inclusive em relação ao IPVA, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Como o Art. 62, § 1º, inciso III, da Constituição da República, veda a edição de Medidas Provisórias em relação a matéria reservada à Lei Complementar, conclui-se que uma Medida Provisória não pode veicular normas gerais sobre o IPVA.
B. Sim. Inexistindo normas gerais relativas ao imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), o legislador estadual, no contexto da competência concorrente, exerce competência plena sobre a matéria, nos termos do Art. 24, § 3º, da Constituição da República e Art. 34, § 3º, do ADCT.

Portanto, por não poder disciplinar matéria reservada à Lei Complementar, Medida Provisória não pode alterar o CTN e nem estabelecer normas gerais em matéria tributária tal como prevista no art. 146 da Constituição Federal. Não pode, assim, por exemplo, estabelecer normas gerais sobre o IPVA, mesmo que para preencher a lacuna existente em decorrência da ausência dessas normas, conforme vimos acima.

3.6) Decreto Legislativo

Versam sobre matéria de competência exclusiva do Congresso Nacional.

É por meio deles que os Tratados e Convênios que versam sobre matéria tributária são ser ratificados, com a finalidade de produzir eficácia no Sistema Tributário Nacional. Vejamos o artigo 49 da CF:

> Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:
> I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;
> (...).

Também é por meio de Decreto Legislativo que o Senado Federal pode suspender os efeitos de lei declarada inconstitucional em controle difuso de constitucionalidade pelo STF:

> Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:
> (...)
> X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;
> (...).

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

3.7) Tratados e Convenções Internacionais:

O artigo 98 do CTN prescreve o seguinte:

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

Sendo tecnicamente preciso, não há "revogação" da legislação interna.

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

Isso quer dizer que suspendem a eficácia da lei interna, mas não a revoga.

Por exemplo: imagine um Tratado Internacional para evitar que o mesmo contribuinte seja tributado pelo Imposto de Renda no Brasil e em qualquer outro país. Esse tratado tão-somente afastará os efeitos da Lei do Imposto de Renda para o contribuinte em questão dentro do Brasil, mas essa

mesma lei continuará válida, vigente e eficaz para todos os outros contribuintes não alcançados pelo Tratado. Assim, como sustentar que houve revogação da legislação interna?

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

3.8) Decretos e Regulamentos:

De acordo com o artigo 99 do CTN:

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

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

O Decreto visa explicitar o conteúdo das leis.

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

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

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

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

3.9) Normas Complementares:

Atenção: em primeiro lugar, não confundir a "norma complementar" que iremos estudar com a "Lei Complementar" a que se refere o artigo 146 e outros dispositivos da CF!

Normas Complementares são Atos Administrativos com força normativa e, por isso, estão compreendidas no conceito de legislação tributária.

São "complementares" porque se destinam a completar o texto das Leis, das Medidas Provisórias e dos Decretos.

São de grande utilidade, pois elucidam o alcance da legislação, garantindo a igualdade de tratamento entre os contribuintes.

Devem total obediência, no entanto, aos decretos e regulamentos.

Nos termos do artigo 100 do CTN, são normas complementares:

- os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (são as Portarias, as Ordens de Serviço, as Instruções Normativas, dentre outros).

- as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa (destacam-se nessa categoria os Pareceres Normativos).

- as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas (posição sedimentada do Fisco na interpretação e aplicação da legislação tributária – "costume tributário").

- os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (vinculam as partes convenentes. Em regra dispõem sobre deveres instrumentais, isto é, obrigações acessórias entre essas pessoas políticas).

Obviamente essas normas complementares não podem alterar a Lei e nem os Decretos, e tampouco contrariá-los.

Mas e se contrariar e for observada pelo contribuinte?

Teremos ao menos duas hipóteses com efeitos diversos: (i) poderá contrariar para fins de exigir uma obrigação (nesse caso o contribuinte deve buscar defesa através de processo Administrativo ou Judicial, com vistas a afastar o ato contrário à lei); mas também (ii) poderá contrariar a lei dispensando, porém, do pagamento de um tributo devido pelo contribuinte.

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

> Art. 100. (...)
> Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

De fato, não seria "justo" punir o contribuinte que se porta de acordo com a norma editada pela própria administração tributária, mesmo que essa norma seja ilegal.

Por isso o dispositivo exclui a imposição de penalidades.

4) DEFINIÇÃO LEGAL DE TRIBUTO

É muito comum lermos nos Manuais de Direito em geral que não é função do legislador criar conceitos.

De fato, os doutrinadores reclamam para si essa função.

Contudo, não obstante o quanto acima apontado, temos uma definição legal de tributo positivada no artigo 3º do Código Tributário Nacional:

> 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.

Apesar das críticas à definição de tributo em questão, é inegável (i) que ela existe e que, por isso, deve ser considerada, e (ii) que atende satisfatoriamente bem aos seus propósitos, que é explicar o que vem a ser um tributo.

Pois bem. Essa é a definição – do artigo 3º em questão – de "tributo" enquanto gênero, o que significa que qualquer espécie tributária que venha a ser criada (um imposto, uma taxa, uma contribuição de melhoria, um empréstimo compulsório ou uma contribuição qualquer) deve, necessariamente, enquadrar-se nessa definição, isto é, no gênero.

É só fazer um exercício mental: pensem em algum tributo que vocês conhecem e analisem se ele se enquadra nessa definição.

Acaso se enquadre, é um tributo!

I) o caráter pecuniário da obrigação: obrigação tributária deve ser exigida necessariamente em dinheiro, em pecúnia! Portanto, acaso o contribuinte pratique o fato gerador da obrigação tributária, a lei tributária exigirá que ele entregue dinheiro ao Estado, e não – nunca – bens materiais ou imateriais diferentes de dinheiro (trabalho, ouro etc.). Se, em tese, for editada uma lei determinando a entrega de bens acaso praticado um fato gerador qualquer, essa lei não terá natureza tributária, pois o que ela exige – o bem a ser entregue – não se enquadra na definição legal de tributo, que impõe a entrega de dinheiro.

II) a compulsoriedade: uma vez praticado o fato gerador, o pagamento do tributo é obrigatório. Não há voluntariedade nas obrigações tributárias. O contribuinte pode escolher em praticar ou não o fato gerador, isto é, por exemplo, pode escolher ser ou não proprietário de um veículo automotor, mas, acaso escolha ser, terá – obrigatoriamente – que pagar o IPVA. Ele não tem escolhe entre pagar ou não pagar. A obrigação tributária é compulsória; não é voluntária. Se uma determinada lei, em tese, dispuser que todo aquele que praticar um fato gerador pode escolher em pagar ou não pagar um tributo, essa lei não terá instituído, em verdade, um tributo, pois a facultatividade não se amolda à definição legal de tributo.

III) origem legal da instituição: o tributo deve, necessariamente, ser criado por meio de lei (em regra, Lei Ordinária, isto é, Lei em Sentido Estrito). É uma exigência do Princípio da Legalidade estampado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. A compulsoriedade vista acima é, inclusive, uma decorrência da origem legal da instituição do tributo, pois não haveria compulsoriedade quanto ao dever de pagar se não houvesse determinação legal.

Atenção: não se admite a instituição de tributo senão, em regra, por meio de lei (Lei em Sentido Estrito), ou excepcionalmente por meio de Medida Provisória ou por Lei Complementar nas hipóteses admitidas pela Constituição Federal. Logo, Decretos, Regulamentos, Instruções Normativas etc. não podem, absolutamente, criar tributos. Em nenhuma hipótese.

Portanto, um decreto, por exemplo, que venha a instituir um tributo incorrerá em vício de inconstitucionalidade, por afronta ao Princípio da Legalidade, pois essa espécie normativa não pode criar tributo.

Para se enquadrar na definição legal de tributo, a "espécie" deve ser criada por lei.

IV) a natureza não sancionatória de ilicitude: o dever de pagar tributo decorre, sempre, de um ato lícito. Com efeito, todos os fatos geradores dos tributos expressam verbos que correspondem a atos lícitos (ser proprietário, auferir renda, circular mercadoria etc.). Nunca, em nenhuma hipótese, poderá haver a exigência de tributo porque o contribuinte praticou um ato ilícito. Portanto, toda e qualquer exigência pecuniária imposta a alguém pela prática de um ato ilícito nunca poderá ser considerada um tributo. De fato, por exemplo, quando se ultrapassa o semáforo vermelho com o carro e se é multado, paga-se uma multa pela prática de uma infração de trânsito (vejam, é uma multa), e não um tributo. Quando se consome mais energia elétrica do que determinado pelas autoridades públicas em época de racionamento, paga-se a denominada "sobretaxa", que, apesar da nomenclatura, não é tributo, dentre outros motivos, por estar sancionando a prática de um ato que quis ser evitado pelas autoridades públicas, que é o consumo excessivo de energia elétrica.

Portanto, tributo não é multa e multa não é tributo. É preciso ter muita atenção quanto a essa característica dos tributos.

A questão da natureza não sancionatória dos tributos foi objeto de parte de uma questão dissertativa (Item A) do XXIV EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

O Estado ”X” instituiu um adicional de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) que tem como fato gerador a propriedade de veículos em mau estado de conservação e/ou que possuam duas ou mais multas não pagas. Caio, proprietário de veículo automotor em mau estado de conservação e com cinco multas não pagas, é notificado da cobrança do adicional do tributo por meio de auto de infração. Como não apresentou defesa e não pagou o tributo, o Estado “X” ajuíza execução fiscal. Caio, no entanto, não possui meios para garantir a execução fiscal e opor embargos à execução, mas possui todos os documentos que comprovam sua defesa. Com base na hipótese formulada, responda aos itens a seguir.
A) O adicional de IPVA instituído pelo Estado “X” é devido?
B) Qual seria o meio adequado para a defesa de Caio, nos próprios autos da execução fiscal, conforme o entendimento consolidado dos Tribunais Superiores?

Gabarito oficial:

A) O tributo não é devido por duas razões: primeiro porque sua previsão tem natureza sancionatória e, com isso, viola o conceito de tributo do Art. 3º do CTN (“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”); segundo, sob a roupagem de “adicional”, criou-se verdadeiro tributo novo, para o qual só a União tem competência, e, ainda assim, com observância dos requisitos do Art. 154, inciso I, da CRFB/88.
B) O Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula 393, consolidou o cabimento da exceção de pré- executividade: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”. Na hipótese, a matéria a ser alegada por Caio em sua defesa (impossibilidade de cobrança do adicional do IPVA por se tratar de sanção por ato ilícito) é conhecível de ofício. Caio possui todos os documentos que comprovam sua defesa, o que não demandaria dilação probatória. Sendo assim, o meio de defesa possível para Caio é a Exceção de Pré-executividade.

O mesmo tema (natureza não sancionatória dos tributos) também foi objeto de parte de questão dissertativa (Item A) no XX EXAME DE ORDEM UNIFICADO. Vejamos:

Certa empresa de produtos químicos recebeu notificação do Município "X" para que pagasse um imposto por ele instituído no ano de 2013. O fato gerador do imposto era o ato de poluir o meio ambiente e a sua base de cálculo era a quantidade de lixo produzida.
Com base em tais fatos, responda aos itens a seguir.
A) Pode o fato gerador de um imposto ser o ato de poluir o meio ambiente?
B) O Município "X" teria competência constitucional para criar um novo imposto?

Gabarito oficial:

A) A resposta é negativa. De acordo com o Art. 3º do CTN é da essência de um tributo não ter natureza sancionatória.
B) É negativa a resposta. Só a União tem competência para instituir impostos residuais (isto é, impostos não indicados na própria Constituição da República), conforme o Art. 154, inciso I, da CRFB/88.

V) a natureza vinculada, e não discricionária, da atividade administrativa de cobrança: em sua atuação junto ao contribuinte, o Fisco (que é Administração Pública) age sob o manto do regime jurídico administrativo, o que implica em prerrogativas e sujeições. Disso decorre, dentre outros, o dever-poder de cobrar o tributo. A autoridade fiscal, portanto, não tem opção, isto é, não age de forma discricionária: deve exigir o tributo, necessariamente, todas as vezes, pois tem, além do poder, o dever de fazê-lo. Importa destacar, ainda, que toda a atuação do Fisco deve ser pautada na lei, pois a Administração Pública só pode fazer o que estiver previsto em lei.

Portanto, todo e qualquer tributo deve – necessariamente – se enquadrar nessa definição.

Acaso não se enquadre, reitera-se, não pode ser considerado um tributo (será algum outro tipo de exigência, de cobrança, mas não um tributo).

Pois bem. "Dissecando" a definição legal de tributo, podemos ver que o legislador quis explicitar:

5) ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Vimos acima a definição legal de tributo constante no artigo 3º do Código Tributário Nacional:

> 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.

Explicamos, também, que essa é a definição de tributo enquanto gênero, e que o gênero comporta algumas espécies.

Pois bem. Quantas são, então, as espécies tributárias pertencentes do gênero tributo?

Consultemos o Ordenamento Jurídico, especialmente a Constituição Federal, já que é ela quem distribui as competências tributárias, isto é, quem diz "quem" pode tributar "o que".

Por óbvio, se é a Constituição Federal que nos indica o que pode ser instituído a título de tributo, ela nos indicará, então, quais tributos podem ser instituídos, isto é, as espécies tributárias.

De acordo com o artigo 145 da Constituição Federal:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> I - impostos;
> II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
> III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Assim, de acordo com o dispositivo constitucional em questão, pertencem ao gênero tributo as seguintes espécies tributárias: (i) impostos, (ii) taxas e (iii) contribuição de melhoria.

A mesma previsão dessas três espécies também é encontrada no artigo 5º do CTN:

> Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Entretanto, a Constituição Federal de 1988 traz, em outros dispositivos, a previsão de outras "figuras" tributárias, com outras nomenclaturas, diferentes de "impostos", "taxas" e "contribuição de melhoria". Vejamos:

> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir **empréstimos compulsórios:**
> (...).

> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas** (...).

> § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão **contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário** de que trata o art. 40 (...).
>
> 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002).
>
> Art. 154. A União poderá instituir:
> I - mediante lei complementar, **impostos não previstos no artigo anterior**, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
> II - na iminência ou no caso de guerra externa, **impostos extraordinários,** compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.
>
> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes **contribuições sociais**:
> (...).

Somando-se as nomenclaturas indicadas nos dispositivos constitucionais acima com aquelas constantes no artigo 145 da mesma Constituição Federal contabilizaremos ao menos dez diferentes espécies.

Atenção: isso se considerarmos somente e tão-somente a nomenclatura utilizada pelo constituinte.

Estaremos trabalhando, dessa forma, somente com as nomenclaturas.

Contudo, atenção novamente: a nomenclatura é totalmente irrelevante para a identificação da espécie tributária!

Gravem bem isso: não é o nome dado pelo constituinte – e tampouco pelo legislador – que permite identificar, corretamente, a espécie tributária.

Tanto é assim que o próprio CTN tratou de explicitar, no artigo 4º, que:

> Artigo 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.

De fato, sabemos que o constituinte e o legislador nem sempre dominam os institutos jurídicos, e por essa razão às vezes acabam chamando imposto de taxa, taxa de imposto, imposto de contribuição etc. Por não dominarem os institutos jurídicos de Direito Tributário, acabam por fazer confusão quanto à nomenclatura utilizada, mas o legislador do CTN, sabendo disso, já tratou de sinalizar que a nomenclatura não importa: deve-se analisar "o fato gerador da respectiva obrigação", e outros elementos, para a correta identificação da espécie tributária.

Cabe aqui uma explicação: temos sempre que lembrar que o CTN é de 1966, isto é, anterior à Constituição Federal em vigor (de 1988), de modo que nem todos os seus dispositivos estão em perfeita sintonia com o texto constitucional. Assim, muito embora o CTN prescreva que a destinação legal do produto da sua arrecadação (inciso II do artigo 4º em questão) não tem relevância para a identificação da espécie tributária, veremos que a destinação tem, sim, à luz da Constituição Federal em vigor, total relevância à identificação da espécie tributária.

Pois bem. Se o nome dado pelo constituinte ou pelo legislador não é importante para identificar a espécie tributária, como podemos, então, identifica-las? Quantas são as espécies? Como identifica-las?

A doutrina[1] ensina que devem ser analisados três aspectos para identificar a espécie tributária.

Assim, todas as vezes que formos analisar o texto constitucional ou uma lei instituidora de um tributo qualquer, devemos analisar a presença, ou não, desses aspectos, que são:

- a **vinculação** – ou não – do fato gerador a uma atividade estatal específica, diretamente referível ao contribuinte;
- a **destinação** específica – ou não – do produto da arrecadação;
- a **devolução** – ou não – do produto da arrecadação.

Conjugando-se esses três critérios é possível identificar quantas são as espécies tributárias e quais são elas. Vejamos:

[1] MARQUES, Márcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*, São Paulo: Max Limonad, 2000.

5.1) Classificação dos tributos segundo a VINCULAÇÃO à atividade Estatal:

Sabemos que a todo fenômeno tributário corresponde uma hipótese de incidência e um fato gerador.

"Hipótese de Incidência", de forma muito simplificada, corresponde à conduta descrita de forma genérica e abstrata na Constituição Federal ou na lei que institui o tributo e que, se ocorrida, desencadeia – como consequência – o dever de pagar um tributo.

O "fato gerador", por sua vez, corresponde à efetiva ocorrência, no mundo dos fatos, daquela "hipótese de incidência" prevista de forma geral e abstrata na norma.

Pois bem. Todas as vezes que o constituinte ou o legislador vão descrever uma "hipótese de incidência", utilizam um verbo e um complemento verbal. Com efeito, se estamos afirmando que a hipótese de incidência é uma "conduta" (prevista de forma geral e abstrata na lei), só pode ser indicada por meio de um verbo.

Por exemplo: a hipótese de incidência do IPVA é "ser" + "proprietário de veículo automotor".

É possível verificar o seguinte: há uma previsão geral e abstrata na norma de que todo aquele que for (verbo) proprietário de veículo automotor (complemento) fica obrigado a pagar o IPVA.

Se alguém efetivamente "é" proprietário de um veículo automotor, isto é, se pratica a conduta descrita de forma geral e abstrata na lei (se pratica a hipótese de incidência), diz-se então que praticou o "fato gerador" do IPVA.

Essa pessoa praticou o fato gerador do IPVA porque praticou a conduta prevista de forma geral e abstrata na norma.

Portanto, podemos tirar as seguintes conclusões: (i) a "hipótese de incidência" tributária corresponde à conduta descrita de forma geral e abstrata na norma tributária, caracterizada por um verbo e um complemento verbal e que, se praticada, desencadeia, como consequência, o dever de pagar o correspondente tributo (por exemplo, se auferir renda, deve-se pagar Imposto de Renda); (ii) no momento em que uma pessoa pratica aquela conduta prevista de forma geral e abstrata na norma, diz-se que ela praticou o "fato gerador" do tributo (por exemplo, se João auferiu a renda "Y", deve pagar "X" de Imposto de Renda).

Atenção: apesar da diferença conceitual entre "hipótese de incidência" e "fato gerador", essas expressões são utilizadas como sinônimo pela maior

parte da doutrina, pelos Tribunais e, em especial, pela FGV no Exame de Ordem.

Portanto, saibamos a diferença, mas saibamos, principalmente, que essas expressões são habitualmente utilizadas como sinônimos, ou seja, uma pela outra.

Pois bem. Feita essa necessária introdução, passemos a analisar o primeiro critério em questão: a classificação dos tributos segundo a vinculação da hipótese de incidência a uma atividade Estatal específica, referível ao contribuinte.

Segundo essa classificação, os tributos podem ser (i) vinculados ou (ii) não vinculados.

TRIBUTO VINCULADO: é aquele caracterizado por sua hipótese de incidência (ou fato gerador, se entendermos como expressões sinônimas) consistir numa atividade Estatal referível ao contribuinte, que a lei permite tributar.

"Atividade Estatal" significa, nesse caso, uma atuação, um fazer do Estado em benefício de um contribuinte individualmente considerado.

Ocorre atividade Estatal quando o Estado "faz" algo em benefício de uma pessoa individualmente considerada, e em razão disso lhe cobra um tributo. Quando o Estado presta um serviço público ou uma utilidade pública.

Por exemplo: quando o Estado-juiz é provocado pelo contribuinte para entregar a ele o produto da atividade jurisdicional, ou seja, uma sentença, esse Estado pode cobrar-lhe um tributo por isso, que é a Taxa Judiciária.

Todas as taxas – mas não somente as taxas – têm essa característica, ou seja, são tributos vinculados a uma atividade Estatal.

Por isso se diz serem tributos contraprestacionais, pois são uma contraprestação à prestação de uma atividade do Estado.

O Estado "faz" algo para um contribuinte individualmente considerado, e para "fazê-lo" cobra um tributo.

Quanto às taxas, a própria Constituição Federal denota o seu caráter contraprestacional ao dispor que ela será cobrada pela "prestação de um serviço público" ou "pelo exercício do Poder de Polícia":

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> (...)

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

Então se diz que tributos com essa característica são vinculados a uma atividade Estatal específica, referível a um contribuinte individualmente considerado.

TRIBUTO NÃO VINCULADO: opondo-se aos tributos vinculados, os tributos não vinculados são aqueles caracterizados por sua hipótese de incidência (ou fato gerador, se entendermos como expressões sinônimas) ser totalmente desvinculada de uma atividade Estatal referível ao contribuinte.

A hipótese de incidência ("fato gerador abstrato", isto é, o verbo + complemento) consiste num FATO qualquer, um COMPORTAMENTO do sujeito passivo ou uma SITUAÇÃO na qual ele se encontre, que não constitua atuação estatal referível ao contribuinte.

As hipóteses de incidência dos impostos que cada pessoa política pode instituir, por exemplo, têm essa característica.

Atenção: todos os impostos têm como característica um "ser", um "estar" ou uma "situação qualquer", e nunca corresponderão a uma atuação Estatal específica. É só conferirmos as hipóteses de incidência dos impostos previstos nos artigos 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal.

Vejamos alguns exemplos a partir da Constituição Federal:

- Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros (...). Verifica-se que a conduta é "importar". O verbo corresponde a uma conduta do contribuinte, de quem "importa", ou seja, de quem pratica a hipótese de incidência, e não a uma conduta do Estado. O verbo + complemento não se refere a uma atuação do Estado.

- Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) III - propriedade de veículos automotores. Verifica-se, nesse caso, que a conduta é "ser" proprietário. O verbo também corresponde a uma conduta do contribuinte, de quem "é" proprietário, ou seja, de quem pratica a hipótese de incidência, e não a uma conduta do Estado. O verbo + complemento não se refere a uma atuação do Estado.

- Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana (...). Mais uma vez, o verbo corresponde a uma conduta do contribuinte, de quem "é"

> proprietário do bem imóvel, ou seja, de quem pratica a hipótese de incidência, e não uma conduta do Estado. O verbo + complemento também não se refere a uma atuação do Estado.

Esse são só alguns exemplos, mas, se analisarmos todas as hipóteses de incidência de impostos previstas na Constituição Federal, verificaremos que todas têm como característica a desvinculação a uma atividade Estatal referível ao contribuinte.

5.2) Classificação dos tributos segundo a DESTINAÇÃO jurídica do produto da arrecadação:

Ocorre destinação jurídica do produto da arrecadação quando o texto normativo prevê um destino específico para o dinheiro arrecadado. É o texto normativo afirmando: o produto da arrecadação desse tributo vai para a finalidade "X" ou "Y".

Em regra, a Constituição Federal não fixa a destinação do produto da arrecadação da maioria dos tributos.

Quando a Constituição Federal não fixar ou vedar essa destinação, diz-se que o tributo é não vinculado.

Aliás, relativamente aos impostos, há vedação expressa quanto à destinação do produto de sua arrecadação, salvo algumas poucas exceções previstas em seu próprio texto:

> Art. 167. São vedados:
> (...)
> IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> (...)."

Atenção: o dispositivo traz a regra (não vinculação da receita de impostos) e a exceção (vinculação).

Mas pode-se afirmar que os impostos são, em regra, tributos não vinculados.

Pois bem. Quando o texto normativo não prevê uma destinação específica para o produto da arrecadação dos tributos (assim como ocorre, em regra, com os impostos, salvo nas exceções constitucionalmente admitidas), significa que o dinheiro arrecadado vai para o "caixa geral" do Estado, ou seja, é com esse dinheiro que o Estado custeará todas as atividades para as quais não haja a arrecadação de receitas específicas (por exemplo, quando há a previsão de um tributo com destinação específica).

Somente em algumas hipóteses o texto constitucional prevê a destinação do produto da arrecadação de tributos.

Por exemplo, nos dispositivos abaixo:

> 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**.

> 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.
> (...)
> § 1º **Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40**, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)
> (...).

> 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Importa alertar que esses são só alguns exemplos.

Se ao analisarmos todas as hipóteses de incidência dos tributos previstos na Constituição Federal constatarmos alguns "agraciados" com a destinação do produto de sua arrecadação, estaremos diante de tributos com destinação específica.

De outro lado, quando não identificarmos essa destinação, estaremos diante de tributos não vinculados a uma atividade Estatal específica referível ao contribuinte.

5.3) Classificação dos tributos segundo a possibilidade de restituição:

Os tributos – de modo geral – são recolhidos em favor do Estado (em sentido amplo) para que ele cumpra as suas funções em benefício do interesse público.

Em regra, não é da natureza do tributo ser pago para depois ser restituído (salvo se pago indevidamente ou mais que o devido, conforme veremos adiante).

Contudo, há um único tributo previsto na Constituição Federal que, por natureza, pode ser criado, arrecadado, e depois restituído, isto é, devolvido ao contribuinte.

Trata-se do empréstimo compulsório.

Ele já é criado com a finalidade de posterior restituição.

Essa restituição não decorre de um pagamento indevido ou maior que o devido.

É da sua natureza, portanto, ser devolvido.

Atenção: não está escrito de forma expressa na Constituição Federal que esse tributo será restituído, mas, a partir de sua nomenclatura (empréstimo), não há outra possibilidade, o que inclusive já é pacífico na doutrina e na jurisprudência.

Vejamos o artigo 148 da Constituição Federal:

> 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.

Portanto, de acordo com esse aspecto, os tributos podem ser restituíveis ou não restituíveis.

O único tributo restituível por natureza é o empréstimo compulsório; todos os demais não são restituíveis.

QUADRO SINÓTICO

A partir dessas três características, ao atribuirmos um "sim" ou um "não" a cada uma delas, poderemos formar as diferentes possibilidades que nos levam às espécies tributárias.

IDENTIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS A PARTIR DO TEXTO CONSTITUCIONAL	**1º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **vinculação** entre a "hipótese de incidência" e uma atividade estatal referida ao contribuinte	**2º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **destinação** específica para o produto da arrecadação	**3º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **restituição,** ao contribuinte, do montante arrecadado, ao fim de determinado período
	Sim/Não	Sim/Não	Sim/Não

Atenção: o uso desses três critérios não é uma unanimidade pela doutrina e pela jurisprudência. Há autores que usam um único critério, ou dois. A depender da quantidade e dos critérios utilizados, chegam a conclusões diferentes (quantidades e espécies tributárias diferentes).

Nós optamos por usar esses três critérios pelas seguintes razões:

1º) Entendemos ser cientificamente sustentável;

2º) São adotados pela doutrina majoritária;

3º) São adotados pelo Supremo Tribunal Federal (vide RE 146.733-9/SP);

4º) E, principalmente, pelos fins objetivados neste estudo, são adotados pela FGV no Exame da Ordem dos Advogados do Brasil.

Pois bem. Ao utilizarmos e sistematizarmos os três critérios em questão (vinculação, destinação e restituição), chegamos a cinco espécies tributárias, quais sejam, (i) os impostos, (ii) as taxas, (iii) as contribuições de melhoria, (iv) os empréstimos compulsórios e (v) as demais contribuições.

Somos adeptos, portanto, da corrente pentapartite ou quinquipartite dos tributos, que identifica cinco espécies tributárias (sempre relembrando que essa corrente doutrinária não é unanimidade, pois há defensores da corrente bipartite, tripartite ou quatripartite).

Relembrando, sempre, a importância desses critérios para a identificação da espécie tributária, já que, como bem nos ensina o artigo 4º do CTN, a nomenclatura dada pelo legislador pode estar incorreta (ele pode ter chamado taxa de imposto e vice-versa).

Atenção: qual a importância em identificar, com exatidão, qual a espécie tributária? É extremamente importante para poder identificar o regime jurídico da espécie tributária. Explico: há um conjunto de princípios e regras específicos para cada uma dessas espécies tributárias (para os impostos, taxas, contribuição de melhoria etc.). Esse conjunto de princípios e regras ditam como podem ser instituídos, em que hipóteses, quem pode instituir, os limites de sua instituição etc. (isso é o que chamamos de regime jurídico). Então, acaso o legislador institua um imposto, mas o chame de taxa, devo considerar, para fins de aplicação do respectivo regime jurídico, que ele é de fato um imposto, pois importa sua verdadeira natureza, e não a nomenclatura. Então devo submetê-lo ao regime jurídico dos impostos para analisar se está corretamente instituído, de acordo com as regras constitucionais. É extremamente importante compreender isto!

5.4) Espécies tributárias e seus regimes jurídicos

Pois bem. Partindo da premissa de que temos cinco espécies tributárias (impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições em geral), passemos a analisar cada uma delas à luz de seus respectivos regimes jurídicos.

5.4.1 – Impostos

A Constituição Federal prevê, no artigo 145, inciso I, que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir impostos.

O artigo 16 do CTN nos traz, por sua vez, uma definição legal de imposto:

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

Pois bem. Ao analisarmos as características dos impostos de acordo com aquela classificação constitucional dos tributos, podemos perceber que essa espécie tributária se caracteriza por ser (i) um tributo não vinculado, cujo (ii) produto da arrecadação não possui destinação específica e que (iii) não está sujeito a posterior devolução.

QUADRO SINÓTICO

IDENTIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS A PARTIR DO TEXTO CONSTITUCIONAL	**1º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **vinculação** entre a "hipótese de incidência" e uma atividade estatal referida ao contribuinte	**2º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **destinação** específica para o produto da arrecadação	**3º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **restituição,** ao contribuinte, do montante arrecadado, ao fim de determinado período
IMPOSTO	**Não**	**Não**	**Não**

Portanto: a obrigação de pagar imposto não se origina de qualquer atividade específica do Estado referível ao contribuinte.

A hipótese de incidência ("fato gerador abstrato", que é o verbo + o complemento) consiste num comportamento ou situação qualquer do sujeito.

O exame das várias hipóteses de incidência dos impostos previstos na Constituição Federal deixa evidente que em nenhuma delas está presente a atuação estatal (ver artigos 153, 155 e 156 da CF). Todas essas hipóteses estão relacionadas – invariavelmente – a um agir, um ter, um estar inteiramente alheios ao agir do Estado.

Além da ausência de vinculação, também não é possível identificar a destinação do produto da arrecadação (aliás, conforme já demonstrado, há vedação expressa quanto à vinculação da receita de impostos, salvo nos casos constitucionalmente admitidos – vide artigo 167, inciso IV, da CF) e tampouco a determinação de posterior devolução do produto da arrecadação.

Na verdade, as despesas gerais do Estado com a sociedade (educação, saúde, segurança pública etc.) são custeadas com a receita dos impostos. Por isso eles não têm, em regra, destinação específica. O produto da sua

arrecadação vai para o caixa geral do Estado para custear os serviços públicos difusos, no interesse de toda a sociedade.

Pois bem. Esse é o regime jurídico dos impostos: salvo quando a própria Constituição Federal excepciona (artigo 167, inciso IV), os impostos têm como característica serem (i) um tributo não vinculado, cujo (ii) produto da arrecadação não possui destinação específica e que (iii) não está sujeito a posterior devolução.

Se for um imposto, deve ter essas caraterísticas.

Acaso o legislador institua um imposto com destinação específica fora daquele permissivo constitucional (artigo 167, inciso IV), terá desobedecido, então, o respectivo regime jurídico dos impostos, cujas consequências veremos adiante.

Atenção: o artigo 17 do CTN prescreve que "Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas."

O CTN está afirmando, portanto, que os impostos são somente os que ele indica.

Porém, conforme já ressaltamos linhas acima, temos que considerar que o CTE é anterior à Constituição Federal em vigor (o CTN é de 1966 e a CF é de 1988), e essa acabou prevendo um imposto que não havia sido previsto no CTN, que é o IPVA.

O IPVA, dessa forma e por exemplo, não consta na redação do CTN.

Portanto, ao contrário do quanto afirmado pelo artigo 17 do CTN, os impostos componentes do sistema tributário nacional não são exclusivamente os que constam no seu texto.

Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam na Constituição Federal.

A Constituição Federal prevê cada imposto que pode ser instituído. Se não estiver previsto no texto constitucional, não pode ser instituído.

Pois bem. Os impostos previstos na Constituição Federal podem ser classificados em impostos (i) ordinários, (ii) extraordinário e (iii) residual.

Impostos Ordinários: são aqueles cujas hipóteses de incidência constam expressamente no texto constitucional, de competência atribuída a cada uma das pessoas políticas:

a) da União: artigo 153 da CF (IPI, IE, II, IR, IOF, ITR e IGF);

b) dos Estados: artigo 155 da CF (ITCMD, ICMS e IPVA);

c) dos Municípios: artigo 156 da CF (IPTU, ITBI e ISS);

d) do Distrito Federal: 147 e 155 da CF (ITCMD, ICMS, IPVA, IPTU, ITBI e ISS).

São considerados impostos "ordinários" porque podem ser instituídos por aquelas pessoas políticas numa situação de "normalidade" (não pressupõe uma guerra, uma calamidade etc., como outras figuras exigem).

Cada pessoa política pode instituir somente e tão-somente estes impostos numa situação de normalidade.

Atenção: a rigor, não existe impostos "distritais". Na verdade, o Distrito Federal cumula competências, pois a ele foram atribuídos os impostos municipais e os impostos estaduais, conforme veremos mais adiante ao estudarmos Competência Tributária.

Não nos preocuparemos, neste momento, com o estudo de cada um desses impostos em espécie (IR, IPVA, IPTU etc.): isso será feito adiante, num outro momento do curso, depois de estudada toda a parte geral dos tributos. No momento, foquemos em compreender que é um imposto e suas características.

Para a instituição desses impostos exige-se, em regra, a edição de Lei Ordinária (ou Lei em Sentido Estrito), sendo cabível, em alguns casos, a edição de Medida Provisória, conforme vimos acima, quando estudamos as Fontes do Direito Tributário (se for o caso, revisite o tema).

Portanto, o veículo introdutor de normas no caso da instituição ou aumento de impostos é a Lei Ordinária ou Lei em Sentido Estrito (em obediência ao Princípio da Legalidade, do qual nos ocuparemos adiante, quando estudarmos Princípios do Direito Tributário).

Impostos Extraordinários: além dos impostos ordinários previstos no artigo 153 da Constituição Federal, o inciso II do artigo 154 prescreve que:

> Art. 154. A União poderá instituir:
> (...)
> II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Portanto, além daqueles previstos no artigo 153, a União, e somente a União, ninguém mais que a União, poderá instituir esse imposto extraordinário.

Esse é o chamado "imposto extraordinário de guerra".

Desse imposto é extremamente importante "gravar" as seguintes características:

Atenção:

- Competência: privativa da União (significa que Estados, Distrito Federal e Municípios não podem – absolutamente, em nenhuma hipótese, instituí-lo).

- Pressupostos: (i) iminência ou (ii) ocorrência de guerra externa (iminência = está em "vias de" ou ocorrência = já está em guerra – é óbvio que o país deve participar dessa guerra).

- Pela excepcionalidade da situação (guerra), o imposto extraordinário poderá ter como hipótese de incidência (verbo + complemento) um imposto já compreendido da competência tributária da União (significa que a União pode reproduzir, no novo imposto extraordinário de guerra, por exemplo, qualquer um daqueles verbos + complementos já indicados no artigo 153 da Constituição Federal, ou seja, poderá cobrar dois Impostos de Rendas, mas um deles será considerado imposto extraordinário de guerra, ou poderá "usar" um daqueles verbos + complementos atribuídos aos Estados ou aos Municípios nos artigos 155 e 156 da Constituição Federal, ou seja, poderá cobrar um IPVA junto com os Estados, mas um deles, esse cobrado pela União, será considerado um imposto extraordinário de guerra.

- O veículo introdutor de normas no caso da instituição ou aumento do imposto extraordinário de guerra é, em regra, a Lei Ordinária ou Lei em Sentido Estrito (em obediência ao Princípio da Legalidade, do qual nos ocuparemos adiante, quando estudarmos Princípios do Direito Tributário), com as ponderações que já fizemos em relação às Medidas Provisórias, quando estudamos as Fontes do Direito Tributário (se for o caso, revisite o tema). Por se tratar de um tributo a ser instituído numa situação de anormalidade, isto é, de extraordinariedade (e não de ordinariedade), o constituinte fez a previsão de um veículo normativo "simples", ou seja, de fácil aprovação, que pode ser inclusive "substituído" por Medida Provisória, com vistas a facilitar a sua instituição, se necessário.

Por fim, o dispositivo constitucional em questão determina a supressão gradual do imposto extraordinário de guerra, gradativamente, desde que cessadas as causas de sua criação.

A Constituição Federal, no entanto, não dá um prazo para essa supressão e consequente extinção total.

Esse prazo é estabelecido pelo artigo 76 do CTN, sendo de cinco anos a partir da cessação da causa da criação do imposto:

> Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, **suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.**

Portanto, o prazo de supressão é de cinco anos, contados da data da celebração da paz.

Impostos residuais: além da competência para instituir os seus impostos ordinários e o imposto extraordinário de guerra, à União foi dada competência para instituir impostos residuais.

É o que está previsto no inciso I do artigo 154 da Constituição Federal:

> Art. 154. A União poderá instituir:
> I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
> (...).

Desse imposto é extremamente importante "gravar", por sua vez, as seguintes características:

Atenção:

- Competência: privativa da União (significa que Estados, Distrito Federal e Municípios não podem – absolutamente, em nenhuma hipótese, instituir imposto residual. Quando o constituinte distribuiu as competências tributárias, ele já fixou quais impostos cada pessoa política poderá instituir. Para a União reservou aqueles previstos no artigo 153, para os Estados aqueles previstos no artigo 155, para os Municípios aqueles previstos no artigo 156 e para o Distrito Federal, de forma cumulativa, os dos Estados e os dos Municípios. Contudo, somente para a União deixou o constituinte uma "porta aberta"

para criar outros impostos, que são os impostos residuais. Por isso se diz que somente a União possui competência para criar, de forma residual, outros impostos que não aqueles que já recebeu competência).

- Limitações: por ser uma competência residual, o constituinte impôs algumas limitações ao seu exercício. São elas: (i) não podem ser cumulativos (trata-se da característica da não cumulatividade tributária, que será estudada com mais detalhamento adiante, em tópico específico. Em linhas geria, acaso este imposto residual seja instituído e acaso incide várias vezes numa determinada cadeia econômica, como o ICMS, deverá ser não cumulativo, isto é, não poderá incidir imposto sobre imposto. Assim, a cada etapa de sua incidência, deverá haver a previsão de abatimento do valor do imposto pago na etapa antecedente); e (ii) não pode ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição Federal (significa que, ao contrário do imposto extraordinário de guerra, a União deverá escolher uma hipótese de incidência (verbo + complemento) inédita para o imposto residual, sendo-lhe vedado utilizar as hipóteses de incidência já previstas na Constituição Federal.

- Quanto ao veículo introdutor de norma, de forma excepcional (exceção à regra geral de que os tributos são instituídos por Lei Ordinária ou Lei em Sentido Estrito) exige-se Lei Complementar para a instituição do imposto residual. Atenção: o exercício da competência residual exige o uso de Lei Complementar! Com efeito, não sendo um tributo a ser instituído em situação de anormalidade (como no caso de uma guerra), quis o constituinte que sua instituição passasse por um amplo debate junto ao Congresso Nacional, e a forma de obter isso é utilizando um veículo legislativo (tipo de lei) que possui quórum qualificado (maioria absoluta, nos termos do artigo 69 da Constituição Federal) de aprovação. Assim, ao mesmo tempo em que se permite à União instituir um novo imposto (de forma residual), exige-se um procedimento mais "difícil", pois pressupõe Lei Complementar, e essa só pode ser aprovada pela maioria absoluta em cada casa que compõe o Congresso Nacional. Atenção: por exigir Lei Complementar para a sua instituição, não poderá ser instituído ou aumentado por Medida Provisória, conforme vedação do artigo 62, § 1º, inciso III, da Constituição Federal).

Portanto, o veículo introdutor de normas no caso da instituição do imposto residual é a Lei Complementa (que também obedece ao Princípio da

Legalidade, do qual nos ocuparemos adiante, quando estudarmos Princípios do Direito Tributário).

A competência privativa da União para instituir imposto residual foi objeto de parte de uma questão (Item B) dissertativa do XX EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

Certa empresa de produtos químicos recebeu notificação do Município "X" para que pagasse um imposto por ele instituído no ano de 2013. O fato gerador do imposto era o ato de poluir o meio ambiente e a sua base de cálculo era a quantidade de lixo produzida.
Com base em tais fatos, responda aos itens a seguir.
A) Pode o fato gerador de um imposto ser o ato de poluir o meio ambiente?
B) O Município "X" teria competência constitucional para criar um novo imposto?

Gabarito oficial:

A) A resposta é negativa. De acordo com o Art. 3º do CTN é da essência de um tributo não ter natureza sancionatória.
B) É negativa a resposta. Só a União tem competência para instituir impostos residuais (isto é, impostos não indicados na própria Constituição da República), conforme o Art. 154, inciso I, da CRFB/88.

5.4.2 – Taxas

A Constituição Federal prevê, no artigo 145, inciso II, que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir taxas.

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> (...)
> II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
> (...).

Em consonância com o texto constitucional, o *caput* do artigo 77 do CTN também prescreve que:

> 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.

Pois bem. Ao analisarmos as características das taxas de acordo com aquela classificação constitucional dos tributos, poderemos perceber que essa espécie tributária se caracteriza por ser (i) um tributo vinculado a uma atuação Estatal específica, cujo (ii) produto da arrecadação tem destinação específica, que é o custeio dessa atividade, e que (iii) não está sujeito a posterior devolução.

Quanto à primeira característica, sua hipótese de incidência (verbo + complemento) constitui uma atuação estatal específica referível ao contribuinte (ou seja, um fazer do Estado em benefício de uma pessoa individualmente considerada), que pode ser:

a) o exercício regular do poder de polícia; ou

b) a prestação ao contribuinte, ou colocação à sua disposição, de um serviço público específico e divisível.

É possível verificar, assim, que o Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita essa atividade.

Portanto, a hipótese de incidência da taxa descreve um "fato do Estado", e não um fato ou comportamento do contribuinte.

Por isso se diz que é um tributo contraprestacional!

Atenção: as atividades gerais do Estado (saúde, educação, segurança pública etc.) devem ser financiadas com a receita dos impostos (cuja hipótese de incidência não é vinculada, sendo, portanto, tributos não vinculados, conforme já estudamos acima), arrecadados de toda a coletividade, para que reverta em serviços públicos para essa mesma coletividade. Contudo, há algumas atividades estatais que, dada sua divisibilidade e referibilidade a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos determinável (consegue-se identificar quem usa o serviço público e quanto usa, sendo, assim, uma atividade estatal no interesse direto do indivíduo, ocasionando, para ele, uma utilidade, e não para toda a sociedade difusamente considerada) devem ser financiadas por tributos pagos pelos indivíduos a quem essas atividades estatais beneficiam. Essa ideia levou à criação de outras espécies de tributos diferentes dos impostos (que financiam as atividades gerais do Estado, quando não é possível identificar quem e o quanto se é beneficiado por essas atividades), como as taxas, a serem pagas por quem obteve essa utilidade do Estado. Não seria "justo" que o Estado financiasse um serviço público com a receita dos impostos (pagos por todos) para beneficiar, com uma atividade (serviço ou poder de polícia), um indivíduo ou grupo de indivíduos a quem essa atividade interesse diretamente e que dela tira um proveito. Então, nada mais "justo" que os indivíduos beneficiados paguem pela atividade estatal. O pagamento se dará, no caso, através de uma taxa.

Além de referir-se a uma atividade Estatal específica, o produto da arrecadação das taxas destina-se ao financiamento dessa atividade.

Dito de outro modo, as taxas são arrecadadas para financiar a própria atividade Estatal a que se referem.

Por exemplo: o valor que se paga com uma Taxa Judiciária se destina a financiar a própria atividade do Poder Judiciário, e é assim em todas as taxas.

Ademais, não são tributos sujeitos à posterior devolução: não é da sua natureza ser paga para depois ser devolvida, como um empréstimo. Será devolvida somente e tão-somente se paga incorretamente ou em valor maior que o devido.

QUADRO SINÓTICO

IDENTIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS A PARTIR DO TEXTO CONSTITUCIONAL	**1º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **vinculação** entre a "hipótese de incidência" e uma atividade estatal referida ao contribuinte	**2º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **destinação** específica para o produto da arrecadação	**3º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **restituição,** ao contribuinte, do montante arrecadado, ao fim de determinado período
TAXA	**Sim**	**Sim**	**Não**

Conforme disposto no texto constitucional, a taxa é um tributo de competência comum entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Significa que todas as pessoas políticas podem instituí-las, desde que sejam constitucionalmente responsáveis pelo exercício do poder de polícia ou pela prestação do serviço público.

Então, se o serviço público é municipal, o Município poderá instituir a taxa; se Estadual, o Estado. Se o poder de polícia é exercido pela União, será ela competente para instituir a taxa, e assim sucessivamente.

Quanto ao veículo introdutor de norma, será a Lei Ordinária (ou Lei em Sentido Estrito) do ente que detém competência para a prestação do serviço público ou para o exercício do poder de polícia.

Portanto, poderá ser por meio de Lei Federal, Lei Estadual, Lei Municipal ou Lei Distrital.

Vejamos, agora, as espécies de taxas previstas na Constituição Federal.

5.4.2.1 – Taxa de Polícia (ou pelo exercício do Poder de Polícia):

Conforme já vimos acima, o inciso II do artigo 145 da Constituição Federal dá competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir taxas em razão do exercício do poder de polícia.

O artigo 77 do CTN repete a previsão:

> 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.

E o que vem a ser poder de polícia?

O próprio CTN define, no artigo 78, que é poder de polícia:

> **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 a 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.

Portanto, poder de polícia é a atividade do Estado que limita ou disciplina o exercício de direitos, propriedades e atividades individuais no interesse do bem comum.

O poder de polícia, dessa forma, é a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público. Há certos direitos individuais que devem se conciliar com o interesse público, e cabe ao Estado verificar se tais direitos individuais estão, efetivamente, sendo exercidos em conformidade com o interesse público.

Por exemplo: todo aquele que é proprietário de um terreno tem o direito de nele construir, mas, como sabemos, não poderá edificar imóvel da maneira e com o tamanho que quiser, pois há normas de direito civil e de administrativo que determinam como essa obra deve ser executada. Pois bem,

vejam só: é o Estado disciplinando direito e propriedade individual, dispondo como esses deverão ser gozados, no interesse do bem comum (para que se respeite o direito de propriedade dos vizinhos, os recuos em relação aos prédios vizinhos, o direito de receber ventilação e luz solar dos prédios vizinhos etc.). Quando o Estado analisa a obediência ou não às normas regulamentadoras em questão, ele está exercendo o seu poder de polícia. Assim, quando uma pessoa pede um alvará junto a um órgão público, seja para construir uma edificação ou para poder exercer uma atividade empresarial, comercial, de serviços etc., ela está, em verdade, provocando o exercício do poder de polícia, o que ensejará a cobrança de uma taxa.

Atenção: a atuação fiscalizadora (exercício do poder de polícia) do Estado visa tutelar o interesse de toda a coletividade, isto é, o interesse público (interesse indireto) e também o interesse da pessoa que provocou a atuação estatal isoladamente (interesse direito).

Atenção novamente: para o STF, não é necessária a vistoria ou fiscalização "porta a porta" para a cobrança da taxa pelo exercício do poder de polícia. De acordo com a Suprema Corte, basta a existência do órgão competente na estrutura do ente federativo que tenha como função o exercício do poder de polícia. Basta que órgão exista "pronto" para fiscalizar.

Esse tema foi objeto de questão dissertativa do V EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

A Corta Pinheiro Ltda., empresa madeireira regularmente estabelecida e em dia com suas obrigações fiscais, recebeu, há pouco, boleto para pagamento de duas taxas: a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), instituída por lei federal, que confere ao Ibama poderes para controlar e fiscalizar atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais, que deve ser paga trimestralmente, e a Taxa de Conservação das Vias e Logradouros Públicos (TCVLP) do município onde a Corta Pinheiro Ltda. está sediada, esta com exação anual. Após uma breve pesquisa, o departamento jurídico da empresa atesta que, no último ano, o Ibama, apesar de manter o órgão de controle em funcionamento, não procedeu a qualquer fiscalização da empresa e que o município efetivamente mantém órgão específico responsável pela conservação das vias e logradouros públicos.
Com base no caso acima, responda aos itens a seguir, empregando os argumentos jurídicos apropriados e a fundamentação legal pertinente ao caso.
a) Qual é a principal diferenciação entre a natureza jurídica da TCFA e a TCVLP e como ela influencia o caso em tela?
b) As taxas são devidas?

Gabarito oficial:

A questão versa sobre duas espécies de taxas – aquela relativa ao exercício do poder de polícia e a taxa de serviço público.

O STF tema entendimento pacificado da desnecessidade da vistoria ou fiscalização "porta a porta" para a cobrança da taxa relativa ao exercício do poder de polícia.
Para o Pretório Excelso basta a existência do órgão competente na estrutura do ente federativo que exercite o poder de polícia, que não se restringe a atos fiscalizadores, mas compreende qualquer ato necessário para atestar a conformidade da atuação do contribuinte às normas ambientais, no caso em tela. Deste modo, a TCFA é devida.
Já em relação à TCVLP, o CTN exige que a possibilidade da exação encontre fundamento somente quando o serviço público prestado for específico e divisível o que não confere com a essência da TCVLP que, portanto, é indevida.

Pois bem. O parágrafo único do artigo 78 determina, por sua vez, que "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."

Por óbvio, o exercício do poder de polícia será regular quando o Estado tiver competência para fazê-lo, e quando desempenhá-los nos rigores da lei.

Assim, toda vez que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercem essa função de polícia, por si ou por terceiros, poderão cobrar taxa.

Contribuinte da taxa – é fácil constatar – é a pessoa que provoca a atuação estatal caracterizada pelo exercício do poder de polícia (quem tem o interesse direto).

5.4.2.2 – Taxa de Serviço (ou pela prestação de um serviço público):

Já vimos acima que o inciso II do artigo 145 da Constituição Federal dá competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir, também, paralelamente à taxa de polícia, taxas pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Da mesma forma que faz em relação à taxa de polícia, o artigo 77 do CTN repete a previsão constitucional:

> 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.

Trata-se da taxa de serviço, ou taxa pela prestação de um serviço público.

Pois bem. Que é serviço público para fins de incidência, isto é, de cobrança de taxa?

Serviço público pode ser definido como toda atividade de oferecimento de uma utilidade ou de uma comodidade material fruível diretamente pelas pessoas pertencentes à sociedade, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob o regime jurídico de direito público (portanto, com as prerrogativas de supremacia do interesse público e com restrições especiais que essa condição exige – prerrogativas e sujeições).

Atenção: contudo, não basta ser "serviço público" para ensejar a instituição e cobrança de taxa. Há determinados pressupostos que precisam ser necessariamente atendidos e que, acaso não presentes, impedem a cobrança do tributo em questão (da taxa). Assim, mesmo diante de um serviço público, acaso não presentes esses pressupostos, essas características, a taxa não poderá ser regularmente cobrada.

Tais pressupostos instituem, em verdade, o regime jurídico da taxa de serviço.

Esses pressupostos foram indicados pelo constituinte (no inciso II do artigo 145) e pelo legislador (no artigo 79 do CTN). Inclusive, o artigo 79 do CTN indica e também explica os pressupostos. Vejamos:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> (...)
> II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
> (...).
>
> 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 unidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Portanto, de acordo com os dispositivos em questão, o serviço público deve ser, necessariamente:

- **Efetivamente utilizado** (fruição efetiva): sem demandar maiores explicações, serviço público efetivamente utilizado é aquele fruído por quem dele se beneficiou. Portanto, quando efetivamente prestado o serviço público, poderá haver a incidência de taxa.

- **Potencialmente utilizado** (utilização potencial): o CTN explica que o serviço é potencialmente utilizado quando, sendo de utilização compulsória, seja posto à sua disposição da pessoa mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento. Nesse caso, é preciso explicar o que quis dizer o legislador com a expressão "utilização compulsória": não significa, absolutamente, que o uso do serviço é compulsório, isto é, que a pessoa é obrigada a receber o serviço prestado pelo Estado. Significa, em verdade, que o "pagamento" é compulsório, usando ou não usando o serviço, pois ele – o serviço – foi colocado à disposição de pessoas determinadas ou determináveis, que dele estão tirando algum proveito, nem que seja meramente econômico. Por exemplo: se determinado serviço estatal é posto à disposição de um grupo de indivíduos da comunidade (atingindo, por exemplo, só os bairros centrais de uma cidade, como uma rede de água e de esgoto), como é possível identificar os beneficiários, então são eles – e não toda a sociedade – que devem financiar esse serviço. Ainda que algum indivíduo não queira fruir "efetivamente" (serviço utilizado), é inegável que a atuação estatal está lhe trazendo um benefício, no mínimo econômico, pois esse serviço valoriza o seu imóvel. Não seria "justo", assim, que toda a comunidade (por meio de impostos) suportasse o custo do serviço que só atinge e que só beneficia parte dela. E também não seria justo deixar de cobrar a taxa dos indivíduos integrantes do grupo beneficiado, para quem o serviço é posto à disposição, o que representa, em si (colocar à disposição), uma vantagem. Portanto, todo o grupo que tem o serviço à sua disposição deve, pois, custear a atividade estatal, ainda que este ou aquele indivíduo não queira efetivamente fruir o serviço. Esse é o uso "potencial" a que se refere o CTN.

- **específico:** O CTN explica que o serviço será específico quando possa ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas. Pois bem. Serviço específico é aquele cujo beneficiário pode ser identificado previamente, a quem o Estado, com o serviço, prestou uma utilidade. Serviço público específico, portanto, é aquele se se opõe a um serviço

público genérico, em relação ao qual não é possível identificar o beneficiário. Por exemplo: não é possível identificar, com antecedência, quem é o usuário do serviço público de saúde, do serviço público de educação ou do serviço de segurança pública, pois esses são serviços difusos, prestados indistintamente à toda a coletividade. Não é possível identificar, de antemão, os usuários desses serviços. Por isso devem ser custeados com a receita de impostos (pagos por toda a coletividade, que deles se beneficiam).

- **divisíveis:** O CTN explica que os serviços são divisíveis quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários. A divisibilidade é, nesse sentido, um desdobramento da especificidade. De fato, se é possível identificar, previamente, quem é o beneficiário do serviço público, então também deverá ser possível identificar "quanto" serviço essa pessoa usufruiu em comparação com outras. Portanto, a divisibilidade permite medir o quanto de serviço foi prestado ao beneficiário. Por exemplo: além de não ser possível identificar, com antecedência, quem é o usuário do serviço público de saúde, do serviço público de educação ou do serviço de segurança pública (especificidade), também não é possível identificar, de antemão, o quanto cada cidadão utiliza desses serviços. Por isso – reitera-se – devem ser custeados com a receita de impostos (pagos por toda a coletividade, que deles se beneficiam).

Atenção: para que um serviço público possa ser remunerado por taxa, não basta ser somente serviço público. Além de ser serviço público, deve preencher todos esses pressupostos, sob pena de se caracterizar algum vício em sua instituição. Esse é o regime jurídico das taxas de serviço (ou pela prestação de um serviço público).

Seriam inconstitucionais, assim, por exemplo, uma "taxa de segurança pública", ou uma "taxa de saúde pública", pois não seriam específicas e divisíveis.

Se o serviço público (efetivamente ou potencialmente prestado) não puder ser específico e divisível, não poderá ser remunerado por meio de taxa.

Se ausentes esses pressupostos, e sendo um serviço público, deverá ser custeado, em regra, com a receita dos impostos.

Os critérios da divisibilidade e especificidade foram cobrados na peça profissional do XIV EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

Em março de 2014, o Estado A instituiu, por meio de decreto, taxa de serviço de segurança devida pelas pessoas jurídicas com sede naquele Estado, com base de cálculo correspondente a 3% (três por cento) do seu faturamento

líquido mensal. A taxa, devida trimestralmente por seus sujeitos passivos, foi criada com o objetivo de remunerar o serviço de segurança pública prestado na região. A taxa passou a ser exigível a partir da data da publicação do decreto que a instituiu.
Dez dias após a publicação do decreto (antes, portanto, da data de recolhimento da taxa), a pessoa jurídica PJ Ltda. decide impugnar o novo tributo, desde que sem o risco de suportar os custos de honorários advocatícios na eventualidade de insucesso na demanda, tendo em vista que pretende participar de processo licitatório em data próxima, para o qual é indispensável a apresentação de certidão de regularidade fiscal, a qual será obstada caso a pessoa jurídica deixe de pagar o tributo sem o amparo de uma medida judicial.
Considerando a situação econômica do contribuinte, elabore a medida judicial adequada para a impugnação do novo tributo e a garantia da certidão de regularidade fiscal necessária à sua participação na licitação, considerando a desnecessidade de dilação probatória e indicando todos os fundamentos jurídicos aplicáveis ao caso.

Gabarito oficial:

A peça apropriada é o Mandado de Segurança, uma vez que se trata de direito líquido e certo e a medida não comporta condenação em honorários advocatícios (Súmula 512 do STF, Súmula 105, do STJ, e Art. 25, de Lei nº 12.016/2009). Deve ser apresentado pedido de liminar para assegurar que o novo tributo não poderá impedir o impetrante de obter a certidão de regularidade fiscal da pessoa jurídica. Para tanto devem ser demonstradas a presença dos requisitos essenciais à liminar, quais sejam o *fumus boni iuris* (plausibilidade do direito alegado) e o *periculum in mora* (risco na demora da prestação jurisdicional, em decorrência da proximidade da licitação).
Quanto ao mérito, deve ser alegada a inconstitucionalidade da taxa em razão da violação do princípio da legalidade (Art. 150, I, da Constituição) e ao princípio da anterioridade (tanto a anterioridade do exercício financeiro quanto a anterioridade nonagesimal – Art. 150, III, b e c, da CF). **Também deve ser apontada a inconstitucionalidade do fato gerador da taxa não corresponder a serviço público específico e divisível, uma vez que o serviço de segurança pública possui caráter geral e indivisível (Art. 145, II, da Constituição). Vale destacar, ainda, que a taxa é um tributo contraprestacional/vinculado e a base de cálculo instituída pelo decreto não reflete o custo despendido pelo Estado para a prestação da atividade.**

Esses mesmos critérios da divisibilidade e especificidade também foram cobrados em questão dissertativa do VIII EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

Determinado Município instituiu, mediante lei, uma Taxa de Instalação de Rede Elétrica, tendo como contribuintes moradores de certo bairro que se encontravam desprovidos do serviço de iluminação pública.

Nesse caso, tal exação fiscal se compatibiliza com o ordenamento jurídico tributário em vigor? Justifique sua resposta, apontando todos os dispositivos legais pertinentes, ciente de que o fato gerador da taxa é a instalação de rede elétrica.

Gabarito oficial:

O gabarito proposto assinala como fundamental a referência ao art. 4º. Inciso I, do CTN, o qual dispõe que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo seu fato gerador. Como segundo quesito de avaliação, requer-se que o candidato saiba observar que a exação não é taxa, por não se tratar de serviço público específico e divisível, nos ternos dos artigos art. 145, II, da CRFB/88 ou art. 77 do CTN. Por fim, como sempre é ressaltado, registra-se que a mera pontuação de artigo não pontua.

Pois bem. Há uma determinada taxa que já causou muita polêmica doutrinária e jurisprudencial.

Trata-se da taxa pela prestação do serviço público de coleta de lixo.

Muito se discute acerca de sua divisibilidade e de sua especificidade, argumentando-se que tais requisitos não estariam presentes, sendo eivada, portanto, de vício de inconstitucionalidade por afronta ao artigo 145, inciso II, da Constituição Federal.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que essa taxa não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.

Tal entendimento foi consubstanciado na Súmula Vinculante nº 19:

> SÚMULA VINCULANTE Nº 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.

É muito importante conhecer o enunciado dessa Súmula Vinculante.

Paralelamente, também é muitíssimo importante compreender o porquê do julgamento refletido na Súmula Vinculante nº 19 em questão, razão pela qual sugerimos ao nosso leitor que analise alguns julgados que resultaram na edição dessa súmula.

Por fim, o § 2º do artigo 145 da Constituição Federal determina que "As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos", e o parágrafo único do artigo 77 do CTN adiciona os "fatos geradores" a essa vedação, além da questão do capital das empresas, nos seguintes termos: "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.

Assim, de acordo com os dispositivos em questão, as taxas devem ter base de cálculo e fato gerador (hipótese de incidência) diferentes daqueles utilizados pelos impostos previstos na Constituição Federal.

Atenção: é muito fácil compreender o porquê dessa vedação. Se uma taxa tiver a mesma hipótese de incidência e a mesma base de cálculo de um imposto, então qual seria sua diferença em relação a esse imposto? Nenhuma. Se a nomenclatura não importa à identificação da espécie tributária, como já vimos acima (artigo 4º do CTN), sendo relevante, em verdade, a análise da hipótese de incidência e demais requisitos à luz daqueles critérios (vinculação, destinação e restituição), podemos chegar à conclusão de que uma "taxa" com a mesma hipótese de incidência e com a mesma base de cálculo de um imposto é, na verdade, um imposto.

A impossibilidade de as taxas terem a mesma base de cálculo dos impostos (no caso, a identidade foi em relação ao Imposto de Renda) foi objeto de parte de uma questão dissertativa (Item A) do XVIII EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

A União ajuizou execução fiscal em face de pessoa jurídica ABC, prestadora de serviços de telecomunicações, para cobrança de taxa devida em razão da fiscalização de instalação e manutenção de orelhões, tendo como base de cálculo o valor correspondente a 0,01% da renda da pessoa jurídica. Inconformado com a cobrança, a contribuinte, certa de que seu pleito será bem sucedido, pretende apresentar embargos à execução, sem o oferecimento de garantia, com base no Art. 739-A do CPC.
Tendo em vista o caso em questão, responda aos itens a seguir.
A) É possível a instituição da base de cálculo no valor correspondente a 0,01% da renda da pessoa jurídica para a taxa em questão?
B) É possível, segundo a legislação específica, a apresentação de embargos à execução fiscal sem o oferecimento de garantia, conforme pretendido pelo contribuinte?

Gabarito oficial:

A) Não é possível a instituição da base de cálculo no valor correspondente a 0,01% da renda da pessoa jurídica para a taxa em questão, uma vez que a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, conforme determinam o Art. 145, § 2º, da CRFB/88 e o Art. 77, parágrafo único, do CTN.
B) Não é possível a apresentação de embargos em execução fiscal sem o oferecimento de garantia, conforme pretendido pelo contribuinte, pois em sede de execução fiscal aplica-se o Art. 16, § 1º, da Lei nº 6.830/80, de acordo com

o qual não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

Contudo, apesar da vedação à utilização, pelas taxas, da mesma base de cálculo dos impostos previstos na Constituição Federal, o STF sedimentou o entendimento de que é constitucional a adoção, no cálculo do valor de uma 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.

Esse entendimento está sedimentado na Súmula Vinculante nº 29:

> SÚMULA VINCULANTE Nº 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.

A possibilidade de utilização, na cobrança das taxas, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de imposto foi objeto de parte de uma questão dissertativa (Item A) do XVII EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

O Estado X instituiu, em 2010, por meio de lei, taxa pelo serviço de prevenção e extinção de incêndio prestado ou colocado à disposição do contribuinte. A referida lei definiu o contribuinte como o proprietário de unidade imobiliária, residencial ou não residencial, à qual o serviço estaria dirigido, bem como determinou que o valor da taxa seria calculado com base no tamanho da unidade imobiliária. Nada se dispôs na lei sobre eventuais responsáveis tributários pelo pagamento da taxa.
João, na qualidade de proprietário, aluga, desde 2011, seu imóvel, situado no referido Estado X, para Pedro. No contrato de locação celebrado entre as partes, o qual foi devidamente registrado no Registro de Imóveis, estabeleceu-se, em uma das cláusulas, que a responsabilidade pelo pagamento da taxa de prevenção e extinção de incêndio seria exclusivamente de Pedro, isentando João de qualquer obrigação sobre ela.
Tendo em vista o exposto, responda aos itens a seguir.
A) É constitucional o cálculo do valor da taxa de prevenção e extinção de incêndio tendo como parâmetro um dos elementos que compõem a base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU?
B) Considerando que nem João nem Pedro recolheram a taxa de prevenção e extinção de incêndio relativas aos exercícios de 2012 e 2013, bem como o que consta no contrato de locação celebrado entre eles e registrado no Registro de Imóveis, em face de quem o Estado X deve efetuar a cobrança dos exercícios não pagos?

Gabarito oficial:

A) Sim, é constitucional o cálculo do valor da taxa de prevenção e extinção de incêndio tendo como parâmetro um dos elementos que compõem a base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU. Embora o Art. 145, § 2º, da Constituição da República e o Art. 77, parágrafo único, do CTN, estabeleçam que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos, o Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante nº 29, já consolidou o entendimento de que não viola os referidos dispositivos a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.
B) O Estado X deve efetuar a cobrança da taxa de prevenção e extinção de incêndio, relativa aos exercícios de 2012 e de 2013, diretamente de João, proprietário do imóvel, por ser ele o contribuinte do tributo, conforme disposto na lei estadual. No caso, é irrelevante para a Fazenda Estadual a cláusula constante no contrato de locação celebrado entre as partes, que atribui a responsabilidade pelo pagamento da taxa de prevenção e extinção de incêndio exclusivamente a Pedro, locatário do imóvel, ainda que o referido contrato tenha sido registrado no Registro de Imóveis, tendo em vista que, nos termos do Art. 123 do CTN, salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

O conhecimento das questões teóricas que levaram à edição das Súmulas Vinculantes nº 19 e 29 – e o conhecimento das próprias Súmulas – foi objeto de questão dissertativa do XXIII EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

O Município Beta instituiu, por meio de lei municipal, uma taxa de limpeza cujo fato gerador é, exclusivamente, o serviço público de coleta, remoção e tratamento de lixo domiciliar de imóveis no município. A lei também determinou a utilização da área do imóvel como base de cálculo da taxa. Diante desse quadro fático, responda aos itens a seguir. A) O fato gerador da taxa determinado pela lei municipal violou a Constituição da República? (Valor: 0,65) B) A base de cálculo adotada pelo Município Beta violou a regra constitucional de que taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos?

Gabarito oficial:

A) Não. A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo proveniente de imóveis não viola o Art. 145, inciso II, da CRFB/88, por possuírem tais serviços caráter específico e divisível, conforme a Súmula Vinculante 19 do STF.
B) Não. 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, conforme a Súmula Vinculante 29 do STF.

Contribuinte da taxa de serviço, importa esclarecer, é a pessoa a quem seja prestada (ou à disposição de quem seja colocada) a atuação do Estado traduzida num serviço público específico e divisível.

5.4.2.3 – Preços públicos ou tarifas:

Há uma figura que é constantemente confundida com a taxa de serviço: trata-se do Preço Público ou Tarifa (apesar de alguns doutrinadores fazerem distinção entre Preço Público e Tarifa, e apesar dessa distinção variar muito de autor para autor, uma parte considerável da doutrina utiliza as expressões como sinônimas. Nós também as utilizaremos como sinônimas).

Pois bem. Taxa e Preço Público (ou Tarifa) não se confundem.

São, pois, institutos jurídicos totalmente diferentes.

A maioria dos autores explica a diferença a partir da Súmula nº 545 do STF, por meio da qual a Suprema Corte tratou de especificar a diferença:

> **SÚMULA 545 DO STF:** Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.

Pois bem. Assim como denotado na Súmula em questão, a taxa é um tributo instituído por meio de lei, em decorrência da prestação de um serviço tipicamente público, prestado ou posto à disposição do contribuinte, e que seja específico e divisível.

Portanto, a taxa é um tributo, ou seja, uma obrigação legal.

Por ser um tributo, a ela – taxa – se aplica todo o regime jurídico tributário, ou seja, todos os princípios e regras que regem as relações de Direito Tributário (Princípio da Legalidade, Princípio da Anterioridade, Prescrição e Decadência tributários etc.).

A relação entre o Estado e o contribuinte nas questões tributárias é de Poder de Império.

O Preço Público (ou tarifa, seu sinônimo), diferentemente, não é um tributo.

Ele – o Preço Público – corresponde, em verdade, ao valor pago pela prestação de um serviço público que, apesar de prestado pelo Poder Público, não o é sob o regime jurídico de direito público: é prestado sob o regime

jurídico contratual, ou seja, não decorre de uma obrigação legal, mas de um contrato, sendo regida, pois, pela livre disposição da vontade.

Por isso a súmula diz que o preço público não é "compulsório", pois não decorre de uma obrigação legal, assim como ocorre com a taxa.

Por não ser um tributo, a ele – Preço Público ou Tarifa – não se aplica o regime jurídico tributário.

De fato, não há que se falar na aplicação dos princípios e regras que regem as relações de Direito Tributário (Princípio da Legalidade, Princípio da Anterioridade, Prescrição e Decadência tributários etc.) no caso do Preço Público ou Tarifa.

Portanto, o Preço Público ou Tarifa é um instituto típico de direito privado, existindo, por consequência, uma relação de consumo entre o cidadão e o Estado (aplica-se, inclusive, o Código de Defesa do Consumidor, conforme pacificamente admite a doutrina e a jurisprudência), caracterizada pela autonomia da vontade e pela liberdade de contratar.

Como se trata de relação de consumo, que é obrigatoriamente contratual, ambas as partes (Estado e cidadão) estarão, em tese, no mesmo patamar, sem a prevalência de uma sobre a outra, o que significa a possibilidade de o particular recusar o serviço.

Se ele pode recusar, não tem, portanto, o dever de pagar, pois não recebeu, não contratou o serviço.

Por isso diz a Súmula, *contrario sensu*, que não há compulsoriedade no Preço público ou Tarifa.

2.4.3 – Contribuição de Melhoria:

A Constituição Federal prescreve que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas:

> 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.

O CTN traz, nos artigos 81 e 82, as normas gerais relativas à instituição e cobrança desse tributo, especificando, dentre outras coisas, sua hipótese de incidência, forma de composição da cobrança etc.

Atenção: os artigos do CTN que tratam da Contribuição de Melhoria (artigos 81 e 82) foram tacitamente revogados pelo Decreto-lei nº 195/67 (sugerimos ler a legislação). De fato, cerca de um ano após a publicação do CTN foi publicado o referido Decreto-lei nº 195/67, que trouxe normas gerais sobre a Contribuição de Melhoria e que revogou, tacitamente, os artigos 81 e 82 do CTN.

Pois bem. A contribuição de melhoria é a espécie de tributo que tem como hipótese de incidência a valorização do um imóvel em decorrência de uma obra pública.

Verifica-se, assim, que esse tributo – assim como as taxas – tem sua hipótese de incidência vinculada a uma atuação estatal específica, que é a realização de uma obra pública da qual decorre, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de suas propriedades.

Atenção: a instituição do tributo não se legitima pela simples realização da obra, mas sim pela valorização imobiliária.

Logo, precisa – necessariamente – ter a obra pública e a consequente valorização imobiliária.

A Contribuição de Melhoria tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar aos cofres do Estado o valor despendido com a realização de uma obra pública, desde que dessa obra decorra valorização imobiliária.

Com o mesmo raciocínio exposto em relação às taxas, se determinada obra pública – realizada com o dinheiro dos impostos pagos por toda a coletividade – trouxer um benefício econômico e um indivíduo ou grupo de indivíduos específicos, consistente na valorização de seus imóveis, nada mais "justo" do que eles, que foram beneficiados, devolvam aos cofres públicos o valor equivalente ao investimento feito (valor gasto com a obra). Não seria "justo" que toda a comunidade (por meio de impostos) suportasse o custo da obra que ocasionou a valorização dos imóveis de somente uma parte da sociedade. E também não seria justo deixar de cobrar a contribuição de melhoria dos indivíduos integrantes do grupo beneficiado pela obra. Portanto, todo o grupo que teve imóvel valorizado por uma obra pública deve devolver aos cofres públicos o que fora gasto com o empreendimento.

De todo o acima exposto podemos destacar as seguintes características da Contribuição de Melhoria:

Atenção:

- É um tributo contraprestacional, pois é vinculado a uma atividade estatal específica, referível a um contribuinte.

- Sua hipótese de incidência é a valorização imobiliária decorrente de uma obra pública: portanto, primeiro o Poder Público faz a obra e depois poderá cobrar a Contribuição de Melhoria, e não o contrário. Por isso tal tributo não se presta a abastecer os cofres públicos (angariar receitas) "para a" realização da obra. A Contribuição de Melhoria visa ressarcir aos cofres públicos todos os gastos que teve (financiados com dinheiros de impostos) com a obra pública. Disso decorre o seguinte: o valor arrecadado não é destinado à execução da obra, isto é, não possui destinação especifica. Como visa recompor os cofres públicos, a receita decorrente do produto da arrecadação retorna aos cofres gerais do Estado.

- A obra deve ser necessariamente pública: valorização de imóvel decorrente de obra privada não pode ensejar a cobrança desse tributo.

- Conforme explicado acima, a hipótese de incidência da Contribuição de Melhoria é a valorização imobiliária decorrente de uma obra pública. A obra deve ser, portanto, nova. A simples execução de manutenção, obrigação do Estado, não pode ensejar a cobrança desse tributo. Por exemplo: se o capeamento asfáltico em um bairro ocasionar a valorização imobiliária, ou a construção de uma ponte, poderá haver, então, a cobrança da Contribuição de Melhoria. Contudo, se o Estado somente tapar buracos, refazer o asfalto (que já existia) ou só consertar a ponte, não poderá, nesses casos, cobrar a Contribuição de Melhoria, pois se trata de manutenção.

Pois bem. Dentro daquela classificação constitucional com a qual estamos trabalhando, a Contribuição de Melhoria se mostra como um: (i) tributo vinculado a uma atividade estatal (obra pública), cujo (ii) produto da arrecadação não possui destinação específica, pois visa recompor o cofre geral do Estado e (iii) não está sujeita à posterior devolução, pois não é da sua natureza.

QUADRO SINÓTICO

IDENTIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS A PARTIR DO TEXTO CONSTITUCIONAL	**1º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **vinculação** entre a "hipótese de incidência" e uma atividade	**2º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **destinação** específica para o produto da arrecadação	**3º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **restituição,** ao contribuinte, do montante arrecadado, ao

	estatal referida ao contribuinte		fim de determinado período
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	**Sim**	**Não**	**Não**

Atenção: de acordo com o artigo 4º do referido Decreto-lei 195/67 (que revogou tacitamente os artigos 81 e 82 do CTN, passando a disciplinar a Contribuição de Melhoria), devem ser ressarcidas ao Estado, por meio do referido tributo, todas as despesas efetuadas com estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento, inclusive prêmios de reembolso e outras de praxe em financiamento ou empréstimos, e esses gastos deverão ter seu valor atualizados na época do lançamento mediante a aplicação de coeficientes de correção monetária.

Esse Decreto-lei 195/67 traz outra característica importantíssima sobre a Contribuição de Melhoria, que frequentemente é objeto de questionamento nas provas elaboradas pela FGV para o Exame da Ordem dos Advogados do Brasil: trata-se do limite do valor de cobrança do tributo.

Como devem ser ressarcidas ao Estado todas as despesas, o artigo 4º do Decreto-lei 195/67 prescreve que a Contribuição de Melhoria terá como limite geral o custo total da obra:

> Art. 4º. A cobrança da Contribuição de Melhoria terá como limite o custo das obras, computadas as despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento, inclusive prêmios de reembôlso e outras de praxe em financiamento ou empréstimos e terá a sua expressão monetária atualizada na época do lançamento mediante aplicação de coeficientes de correção monetária.

O § 2º do artigo 3º do diploma normativo em questão prescreve, por sua vez, que a apuração do *quantum* a pagar a título de Contribuição de Melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis beneficiados e que sofreram valorização imobiliária:

> Art. 3º. A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação dêste Decreto-lei.
> (...)

> § 2º A determinação da Contribuição de Melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência.
> (...).

Atenção: portanto a cobrança da Contribuição de Melhoria possui dois limites: (i) um limite geral, que corresponde ao valor total da obra, e que deve ser dividido pelos imóveis beneficiados, tendo como (ii) limite individual o acréscimo particular da valorização imobiliária de cada unidade.

Por exemplo: se a obra pública da qual decorre valorização imobiliária custou R$ 1.000,00 aos cofres públicos, esse valor deve ser rateados entre todos os imóveis beneficiados (artigo 4º do Decreto-lei 195/67). Supondo que foram 1.000 imóveis beneficiados, cada um deverá pagar, no máximo, R$ 1,00 a título de Contribuição de Melhoria. Contudo, se cada imóvel valorizou somente R$ 0,50 em razão da obra, esse será, então, o limite individual da cobrança. Apesar de não cobrir o custo total da obra (R$ 0,50 x 1.000 = R$ 500,00), nenhum contribuinte poderá ser obrigado a "devolver" aos cofres públicos mais do que o benefício econômico que auferiu (artigo 3º, § 2º, do Decreto-lei nº 195/67). Nessa hipótese, o valor remanescente ficará descoberto.

Cumpre destacar, mais uma vez, que a cobrança desse tributo só poderá ocorrer após a finalização da obra, e não antes ou no seu decorrer. Até mesmo por uma questão óbvia, pois somente ao final da obra será possível aferir qual a real valorização imobiliária que ela ocasionou.

Muitas pessoas têm dúvidas sobre como aferir a valorização dos imóveis beneficiados pela obra pública.

Pois bem. De acordo com o Decreto-lei nº 195/67 em questão, devem ser realizados estudos avaliativos antes da obra e após a conclusão da obra, de modo a comparar o valor nesses dois momentos.

Quanto à competência para instituir e cobrar a Contribuição de Melhoria, o artigo 145 da Constituição Federal prescreve que esse é um tributo de competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Assim, compete instituir e cobrar quem executou a obra (se é uma obra Federal, a União será a legitimada, mas, se for uma obra Municipal, será o Município o ente legitimado, e assim sucessivamente).

A contribuição de melhoria foi objeto de uma questão dissertativa do XVI EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

O Município XYZ resolveu instituir, por meio de lei específica, um tributo que tem como fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obra realizada pelo Estado Alfa em seu território, sendo o contribuinte o proprietário do imóvel

valorizado e a base de cálculo, independentemente da valorização experimentada por cada imóvel, o custo da obra estatal.
Sobre a hipótese descrita, responda aos itens a seguir.
A) Qual seria a espécie tributária que o Município XYZ pretendeu instituir? Aponte o dispositivo constitucional aplicável.
B) Na hipótese descrita, o Município XYZ é competente para instituir tal tributo?
C) A base de cálculo do tributo está correta?

Gabarito oficial:

A) A espécie tributária que o Município XYZ pretendeu instituir foi a contribuição de melhoria, tributo que tem como fato gerador a valorização de imóvel decorrente de obra pública, conforme previsto no Art. 145, III, da CF/88.
B) Não. Apesar de a Constituição Federal outorgar a todos os entes federativos a competência para a instituição da contribuição de melhoria, tal tributo só pode ser instituído pelo ente que realizou a obra pública, no caso o Estado Alfa.
C) Não. A base de cálculo da contribuição de melhoria deve considerar a valorização do imóvel beneficiado pela obra pública e não os custos da obra, conforme previsto no Art. 81 do CTN e/ou Art. 3º do Decreto Lei nº 195/67. O valor da obra serve apenas como o limite a ser arrecadado pelo ente tributante com a contribuição de melhoria.

Sobre o veículo introdutor de norma, isto é, sobre o tipo de lei necessária à sua instituição, a Contribuição de Melhoria deve ser instituída por meio de Lei Ordinária (ou Lei em Sentido Estrito).

Por fim, apesar da competência ordinária constitucionalmente atribuída à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, que poderiam instituí-lo a qualquer momento, a Contribuição de Melhoria não é um tributo frequentemente cobrado pelos entes públicos.

De fato, raramente se verifica sua instituição e cobrança, apesar da execução de obras públicas nos diferentes níveis de governo, e que efetivamente ocasionam valorização imobiliária.

Talvez por ser um tributo que "atinge" somente parcela da população, os nossos legisladores ficam com "receio" de legislar a respeito, e o Chefe do Poder Executivo também fica com "receio" de cobrar, pois "a medida amarga" pode não ser muito bem vista pelo respectivo eleitorado.

5.4.4 – Empréstimo Compulsório:

O artigo 148 da Constituição Federal de 1988 prescreve que:

> 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.

Trata-se do Empréstimo Compulsório, que é um tributo de competência da União.

Portanto, ocasiona o ingresso temporário de recursos nos cofres públicos da União, e sua arrecadação acarreta para a União a obrigação de restituir a importância que lhe foi emprestada.

Sim, é um empréstimo!

Mas é um empréstimo "compulsório", pois o cidadão não irá "emprestar" porque quer, mas sim porque foi obrigado pela lei (daí sua natureza tributária).

Essa característica (ser um empréstimo e estar, portanto, sujeito à posterior devolução) não foi mencionada expressamente pelo constituinte. De fato, não está escrito na Constituição Federal que o valor arrecadado será devolvido. Essa condição decorre da própria nomenclatura do tributo, pois, se é um empréstimo, por natureza deve ser devolvido.

É possível verificar, ainda, a partir da previsão constitucional acima transcrita, que sua hipótese de incidência não foi vinculada a uma atividade estatal específica diretamente referível ao contribuinte, ou seja, não é exigida porque o Estado está prestando um serviço ou uma utilidade ao cidadão. Nisso, assemelha-se aos impostos.

Contudo, o parágrafo único determina, expressamente, que "A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição", fazendo com que o produto da arrecadação tenha uma destinação específica.

Assim, a partir daquela classificação constitucional dos tributos com a qual estamos trabalhando, o Empréstimo Compulsório configura um: (i) tributo não vinculado a uma atividade estatal, cujo (ii) produto da arrecadação possui destinação específica, sendo (iii) sujeito à posterior devolução.

QUADRO SINÓTICO

IDENTIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS A PARTIR DO TEXTO CONSTITUCIONAL	**1º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **vinculação** entre a "hipótese de incidência" e uma atividade estatal referida ao contribuinte	**2º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **destinação** específica para o produto da arrecadação	**3º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **restituição,** ao contribuinte, do montante arrecadado, ao fim de determinado período
EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	**Não**	**Sim**	**Sim**

Desse tributo é extremamente importante "gravar" as seguintes características:

Atenção:

- Competência: privativa da União. De acordo com o artigo 148 em questão, somente a União recebeu competência para instituí-lo (significa que Estados, Distrito Federal e Municípios não podem – absolutamente, em nenhuma hipótese, instituí-lo).

- Pressupostos: (i) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública (deve ser uma calamidade pública "extraordinária", isto é, algo que não era previsto ou previsível, e que ocasione, por consequência, um gasto extraordinário à União, como, por exemplo, um vazamento radioativo, uma grande inundação, um terremoto etc.) ou de guerra externa ou sua iminência (além do imposto extraordinário de guerra, que também é de competência privativa da União, essa entidade – a União – poderá instituir outro tributo, o Empréstimo Compulsório, para arcar com as despesas "extraordinárias" de uma guerra iminente – que está para acontecer – ou em andamento. A despesa deve ser "extraordinária", isto é, como já explicado, algo que não era previsto ou previsível, e que ocasione, por consequência, um gasto extraordinário à União); ou (ii) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (deve ser um investimento urgente, ou seja, do qual não é possível prescindir. Se puder ser um investimento planejado, então não poderá ser custeado com o Empréstimo Compulsório). Quando instituído para fins de investimento público, está sujeito ao Princípio da Anterioridade (artigo 150, inciso II, alínea "b", da Constituição Federal. Nas demais hipóteses não.

- Quanto ao veículo introdutor de norma, de forma excepcional (exceção à regra geral de que os tributos são instituídos por Lei Ordinária ou Lei em Sentido Estrito) exige-se Lei Complementar para a instituição do Empréstimo Compulsório. Apesar da excepcionalidade das situações que ensejam a sua instituição, quis o constituinte que sua criação passasse por um amplo debate junto ao Congresso Nacional, e a forma de obter isso é utilizando um veículo legislativo (tipo de lei) que possui quórum qualificado (maioria absoluta, nos termos do artigo 69 da Constituição Federal) de aprovação. Assim, ao mesmo tempo em que se permite à União instituir o Empréstimo Compulsório nas hipóteses especificadas no texto constitucional, exige-se um procedimento mais "difícil", pois pressupõe Lei Complementar, e essa só pode ser aprovada pela maioria absoluta em cada casa que compõe o Congresso Nacional. Atenção: por exigir Lei Complementar para a sua instituição, não poderá ser instituído ou aumentado por Medida Provisória, conforme vedação do artigo 62, § 1º, inciso III, da Constituição Federal).

O conhecimento acerca do correto veículo normativo à instituição do Empréstimo compulsório foi objeto – dentre outras matérias – da peça profissional do XXI EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

A União, por não ter recursos suficientes para cobrir despesas referentes a investimento público urgente e de relevante interesse nacional, instituiu, por meio da Lei Ordinária nº 1.234, publicada em 01 de janeiro de 2014, empréstimo compulsório. O fato gerador do citado empréstimo compulsório é a propriedade de imóveis rurais e o tributo somente será devido de maio a dezembro de 2014. Caio, proprietário de imóvel rural situado no Estado X, após receber a notificação do lançamento do crédito tributário referente ao empréstimo compulsório dos meses de maio a dezembro de 2014, realiza o pagamento do tributo cobrado. Posteriormente, tendo em vista notícias veiculadas a respeito da possibilidade desse pagamento ter sido indevido, Caio decide procurá-lo(a) com o objetivo de obter a restituição dos valores pagos indevidamente. Na qualidade de advogado(a) de Caio, redija a medida judicial adequada para reaver em pecúnia (e não por meio de compensação) os pagamentos efetuados.

Gabarito oficial:

O examinando deverá elaborar a petição inicial de uma Ação de Repetição de Indébito, uma vez que se pretende a restituição do empréstimo compulsório pago indevidamente. A ação declaratória isoladamente não satisfaz o interesse do cliente, visto que o objetivo não é evitar o lançamento do crédito tributário. Na hipótese, não há mais lançamento a ser realizado, visto que o tributo só seria devido pelo período de maio a dezembro de 2014. Tampouco é cabível a ação anulatória isoladamente, visto que não há lançamento a ser anulado. A

ação de repetição de indébito deverá ser endereçada à Vara Federal da Seção Judiciária do Estado X. O autor da ação é Caio e a ré, a União. **No mérito, o examinando deverá demonstrar que o empréstimo compulsório é inconstitucional, uma vez que este tributo deve ser instituído por lei complementar, conforme o Art. 148, caput, da CRFB/88, e não por lei ordinária como na hipótese do enunciado.** Ademais, o examinando deverá indicar a violação ao princípio da anterioridade, uma vez que o empréstimo compulsório referente a investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional somente pode ser cobrado no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei, no caso somente em 2015, conforme o Art. 148, inciso II c/c o Art. 150, inciso III, alínea b, ambos da CRFB/88. Por fim, deve o examinando requerer a procedência do pedido para que os valores pagos indevidamente lhe sejam restituídos.

Esse mesmo tema também foi abordado em parte de questão dissertativa (Item A) do mesmo XXI EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

Em 01 de novembro de 2016, a União, por meio de lei ordinária, instituiu empréstimo compulsório para custear despesas advindas de uma forte tempestade que assolou a Região Sul do Brasil. Naquele diploma legal, ficou previsto que o empréstimo compulsório passaria a ser exigido já no mês de dezembro de 2016. Diante de tal quadro, responda aos itens a seguir.
A) No caso em exame, o empréstimo compulsório poderia ter sido instituído por lei ordinária?
B) Empréstimo compulsório, instituído para o custeio de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, pode ser exigido já no mês seguinte à sua instituição?

Gabarito oficial:

A) Não. O empréstimo compulsório só pode ser instituído por meio de lei complementar, conforme o Art. 148, caput, da CRFB/88.
B) Sim. Ao empréstimo compulsório instituído por força de calamidade pública não se aplica a vedação inerente ao princípio da anterioridade do exercício financeiro e nonagesimal, conforme Art. 150, § 1º, da CRFB/88.

- Como a hipótese de incidência (verbo + complemento) do Empréstimo Compulsórios não consta da Constituição Federal, é preciso que a Lei Complementar instituidora do tributo o faça. Assim, sua a hipótese de incidência será aquela definida na lei. Vale dizer que a União terá plena liberdade na escolha de tal hipótese de incidência.

A lei instituidora do Empréstimo Compulsório deve prever o momento e a forma de devolução dos valores arrecadados. Há liberdade, assim, para a União definir o momento, as parcelas e o tempo para a devolução.

Contudo, segundo o entendimento do STF, a lei instituidora deve prever a devolução sempre em dinheiro e com, no mínimo, correção monetária.

5.4.5 – Contribuições em Geral

Dentro dessa classificação (Contribuições em Geral) estão as diversas contribuições (espécie pertencente ao gênero tributo) previstas no texto constitucional.

O tema "contribuições" é um dos mais complexos do Direito Tributário, razão pela qual iniciaremos demarcando suas características para, após, enveredarmos no estudo de sua teoria geral.

Pois bem. De acordo com aquela classificação constitucional dos tributos com a qual estamos trabalhando, as Contribuições em Geral são um: (i) tributo não vinculado a uma atividade estatal, mas (ii) o produto da arrecadação tem destinação específica (iii) não estando sujeito à posterior devolução.

Assim, igualmente aos impostos, a hipótese de incidência das contribuições em geral não é marcada pela vinculação a uma atividade estatal específica, diretamente referível ao contribuinte, e também não é um tributo sujeito à posterior devolução.

A única diferença em relação às características dos impostos é que o produto da arrecadação das contribuições em geral possui destinação específica.

Portanto, é um tributo "carimbado", pois já se sabe, no ato de sua instituição, qual despesa estatal irá custear.

De fato, quanto aos impostos, vimos que o produto da arrecadação, ou seja, tudo o que é arrecadado, vai para o "caixa geral" do Estado, para fazer face às despesas gerais, difusas, em prol do interesse público.

Diferentemente, o produto da arrecadação das contribuições em geral já tem uma destinação previamente definida lei Constituição Federal ou na lei; não vai, portanto, para o caixa geral do Estado, mas para um "caixa específico", pois se trata de um tributo destinado a financiar uma despesa específica.

QUADRO SINÓTICO

IDENTIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS A PARTIR DO TEXTO CONSTITUCIONAL	**1º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **vinculação** entre a "hipótese de incidência" e uma atividade estatal referida ao contribuinte	**2º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **destinação** específica para o produto da arrecadação	**3º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **restituição,** ao contribuinte, do montante arrecadado, ao fim de determinado período
CONTRIBUIÇÕES EM GERAL	**Não**	**Sim**	**Não**

Essas características – principalmente a destinação – podem ser facilmente visualizadas nos dispositivos constitucionais que tratam dessa espécie. Vejamos:

De acordo com o *caput* do artigo 149 da Constituição Federal:

> 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.
> (...).

O dispositivo constitucional em questão agrupa, em verdade, três diferentes figuras tributárias rotuladas como "contribuições":

a) as contribuições sociais;

b) a contribuições de intervenção no domínio econômico; e

c) a contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Quanto às **CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**, são caracterizadas por serem destinadas – como vimos – a financiar a atuação do Estado na Ordem Social.

Ordem Social, para esses fins, corresponde às matérias tratadas nos artigos 193 a 232 da Constituição Federal (saúde, educação, ciência e tecnologia, seguridade social etc.).

São exemplos de Contribuições Sociais: Contribuição Previdenciária devida ao INSS, CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS –

Contribuição para o Programa de Integração Social, PASEP – Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público etc.

Atenção: não estudaremos, neste momento do curso, cada uma dessas contribuições em espécie (em particular). Nos limitaremos, por ora, a estudar a teoria geral das contribuições, assim como fizemos em relação aos impostos.

Nossa meta, nesse momento, é compreender o que é uma contribuição e suas características. O restante será exposto em momento oportuno.

Pois bem. Há uma Contribuição Social cuja destinação foi fixada pela própria Constituição Federal.

Trata-se da contribuição destinada ao custeio da Seguridade Social, prevista no artigo 195 da Constituição Federal:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
> I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> III - sobre a receita de concursos de prognósticos.
> IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> (...)

Atenção: o parágrafo § 4º do artigo 195 da Constituição Federal prescreve que a União poderá instituir outras fontes de custeio, mas, para isso, deve obedecer às mesmas disposições que se referem à competência residual:

> Art. 195 (...)

> § 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.
> (...).

É necessário, conferir, assim, o que prescreve o artigo 154, inciso I. Vejamos:

> Art. 154. A União poderá instituir:
> I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
> (...).

Portanto – e isso é muito importante: para a União também foi dada uma competência residual para instituir novas contribuições destinadas a financiar a seguridade social, além daquela prevista no *caput* do artigo 195, mas, acaso a União queira exercitar essa competência residual, deverá fazê-lo por meio de Lei Complementar, assim como previsto, também, para o exercício da competência relativa ao imposto residual. Não se aplica, no caso da instituição de novas contribuições por meio de Lei Complementar, aquela vedação de que não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados nesta Constituição.

Atenção: por exigir Lei Complementar para a sua instituição, não poderá ser instituída ou aumentada por Medida Provisória, conforme vedação do artigo 62, § 1º, inciso III, da Constituição Federal).

Pois bem. Apesar de o *caput* do artigo 149 da Constituição Federal prescrever que compete "exclusivamente" à União instituir contribuições, o § 1º do artigo 149 faculta aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição desse tributo, cobrável de seus funcionários, para o custeio, em benefício desses, de sistema previdenciário.

> Art. 149. (...)
> 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)
> (...).

É importante lembrar que a Constituição Federal já sofreu diversas alterações que eventualmente prejudicam a sua sistematização original.

Cabe ao intérprete, nesses casos, harmonizar as suas prescrições.

Assim, apesar do quanto afirmado no *caput* do artigo 149 do texto constitucional, compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, salvo, exclusivamente, e as contribuições previdenciárias (que são contribuições sociais) cobrada de seus servidores para o custeio do sistema previdenciário próprio desses servidores.

A possibilidade de os Municípios instituírem – exclusivamente – a contribuição previdenciária de seus servidores foi objeto de uma questão dissertativa do XVIII EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

O Estado Alfa instituiu duas contribuições mensais compulsórias devidas por todos os seus servidores. A primeira, com alíquota de 10% sobre a remuneração mensal de cada servidor, destina-se ao custeio do regime previdenciário próprio, mantido pelo Estado Alfa. A segunda, no valor equivalente a 1/60 (um sessenta avos) da remuneração mensal de cada servidor, destina-se ao custeio da assistência à saúde do funcionalismo público daquele Estado.
Sobre a situação apresentada, responda, fundamentadamente, aos itens a seguir.
A) É válida a contribuição compulsória instituída pelo Estado Alfa para o custeio do regime previdenciário próprio de seus servidores?
B) É válida a contribuição compulsória instituída pelo Estado Alfa para a assistência à saúde de seus servidores?

Gabarito oficial:

A) Sim, é válida a contribuição. Os Estados podem instituir contribuição para o custeio do regime previdenciário de seus servidores, conforme o Art. 149, § 1º, da CRFB/88.
B) É inconstitucional qualquer outra contribuição compulsória instituída pelos Estados, além daquela exclusivamente voltada ao custeio do regime previdenciário de seus servidores. Portanto, não é válida a contribuição que, no caso proposto, foi instituída pelo Estado Alfa.

Quanto às **CONTRIBUIÇÕES PARA A INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE),** tratam-se de tributos que só podem destinar-se a instrumentar a atuação da União no domínio econômico, financiando os custos e encargos pertinentes.

Sabemos que a intervenção da União no domínio econômico é fundamentada no artigo 174 da Constituição Federal:

> Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização,

incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Pois bem. Essa atuação poderá ensejar a cobrança de um tributo, uma contribuição, que é a uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

Vejamos as principais CIDE's instituídas:

a) A CIDE/Royalties (ou CIDE/Tecnologia) foi criada no ano de 2000 com o objetivo de estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro por meio de incentivos a programas de pesquisa. Desde que foi criada a referida contribuição passou a incidir com uma alíquota de 10% (dez por cento) sobre os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas brasileiras a residentes ou domiciliados no exterior a título de: (i) remuneração por contratos de licença de uso ou aquisição de conhecimentos tecnológicos; (ii) remuneração por contratos que impliquem transferência de tecnologia; (iii) remuneração pela prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; e (iv) royalties.

b) A CIDE/Combustíveis tem previsão no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, que assim dispõe: "§ 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: II – os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes (...).

É fácil verificar, nas duas contribuições, a destinação do produto da arrecadação.

Pois bem. Mais uma vez pedimos atenção: não estudaremos, neste momento do curso, cada uma dessas Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (em particular). Nos limitaremos, por ora, a estudar a teoria geral das contribuições, assim como fizemos em relação aos impostos. Isso basta no momento.

Quanto às **CONTRIBUIÇÕES NO INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS**, são tributos destinados ao custeio das atividades de instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas como

de interesse público, como sindicatos, órgãos de classe (CRM, CREA, CRO, SESI, SENAI, SESC etc.).

São exemplos:

- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial - SENAC - Decreto (Lei 8.621/46);
- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial - SENAI (Lei 4.048/42);
- Contribuição ao Serviço Social da Indústria - SESI (Lei 9.403/46);
- Contribuição ao Serviço Social do Comércio - SESC (Lei 9.853/46);
- Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo - SESCOOP (MP 1.715-2/98);
- Contribuição ao Serviço Social dos Transportes - SEST (Lei 8.706/93);
- Contribuição Laboral dos empregados;
- Contribuição Patronal das empresas;

Assim como já explicado, não estudaremos, neste momento do curso, cada uma dessas Contribuições em particular. Nos limitaremos, por ora, a estudar a teoria geral das contribuições, assim como fizemos em relação aos impostos.

Desejamos que o nosso leitor conheça o que é uma contribuição – nesse caso no interesse de categorias profissionais ou econômicas – e, em especial, que tais tributos têm o produto de sua arrecadação destinado ao financiamento de uma atividade específica.

No momento isso basta.

Por fim, qualquer que seja o tipo de contribuição contribuições (sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas), seu veículo introdutor (tipo de norma criadora) é a Lei Ordinária, salvo na hipótese em que a própria Constituição Federal exige Lei Complementar (criação de outras fontes de custeio para a Seguridade Social, conforme artigo 195, § 4º).

A última contribuição que precisamos estudar é a **CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA (CIP ou COSIP)**, prevista no artigo 149-A da Constituição Federal.

> 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."

Trata-se de um tributo destinado (já que é da natureza das contribuições) a custear o serviço de iluminação pública, isto é, os gastos dos Municípios e do Distrito Federal (a quem foram dadas as competências) com a iluminação das ruas, praças, monumentos públicos etc.

A competência dos Município e do Distrito Federal para instituir a Contribuição de Iluminação Pública foi objeto de parte (Item A) de uma questão dissertativa do XX EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

Em dezembro de 2014, o Município "M" publicou lei ordinária por meio da qual instituiu contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. A referida lei, que entrou em vigor na data de sua publicação, fixou os respectivos contribuintes e a base de cálculo aplicável. Ao receber a cobrança da nova contribuição, João decide impugná-la sob o argumento de que a cobrança é inconstitucional, já que (i) compete exclusivamente à União instituir contribuições e (ii) cabe à lei complementar estabelecer as bases de cálculo e os contribuintes dos tributos.
Diante disso, responda:
A) Está correto o argumento de João quanto à competência para a instituição da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública?
B) Está correto o argumento de João quanto à necessidade de lei complementar para o estabelecimento da base de cálculo e dos contribuintes desta espécie de contribuição?

Gabarito oficial:

A) Não está correto o argumento de João, já que a Constituição Federal prevê, em seu Art. 149-A, que os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública.
B) Não está correto o argumento, pois a reserva de lei complementar para a definição da base de cálculo e dos contribuintes não se estende às contribuições. De acordo com o Art. 146, inciso III, alínea a, da CRFB/88, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição da República, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Tratando-se

de contribuição, como é o caso, é possível que a base de cálculo e o contribuinte sejam estabelecidos por lei ordinária.

Houve uma época em que a maioria dos Municípios houveram por bem instituir uma Taxa de Iluminação Pública, que era cobrada dos proprietários dos imóveis situados nos respectivos Municípios.

Contudo, esse tipo de tributo foi julgado inconstitucional pelo STF, pois, apesar da nomenclatura (taxa), não eram específicos e divisíveis, isto é, não atendiam ao regime jurídico das taxas. De fato, não é possível identificar "quem" e o "quanto" usa de iluminação pública, sendo, pois, um serviço público inespecífico e indivisível. Da forma como instituídos, cuja hipótese de incidência era a propriedade de imóvel no Município, considerava-se que além da ausência da divisibilidade e especificidade, tais taxas tinham base de cálculo própria de impostos.

Foram editadas, inclusive, duas importantes súmulas sobre o tema (uma delas vinculante):

> Súmula nº 670: O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.
>
> Súmula Vinculante nº 41. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

A falta de especificidade e divisibilidade da taxa de Iluminação Pública foi objeto da peça profissional do XVIII EXAME DE ORDEM UNIFICADO:

O Município Beta instituiu por meio de lei complementar, publicada em 28 de dezembro de 2012, Taxa de Iluminação Pública (TIP). A lei complementar previa que os proprietários de imóveis em áreas do Município Beta, que contassem com iluminação pública, seriam os contribuintes do tributo. O novo tributo incidiria uma única vez ao ano, em janeiro, à alíquota de 0,5%, e a base de cálculo seria o valor venal do imóvel, utilizado para o cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) lançado no exercício anterior.
Fulano de Tal, proprietário de imóvel servido por iluminação pública no Município Beta, recebeu em sua residência, no início de janeiro de 2013, o boleto de cobrança da TIP relativo àquele exercício (2013), no valor de 0,5% do valor venal do imóvel, utilizado como base de cálculo do IPTU lançado no exercício de 2012 – tudo em conformidade com o previsto na lei complementar municipal instituidora da TIP.
O tributo não foi recolhido e Fulano de Tal contratou advogado para ajuizar ação anulatória do débito fiscal. A despeito dos bons fundamentos em favor de Fulano de Tal, sua ação anulatória foi julgada improcedente. A apelação interposta foi admitida na primeira instância e regularmente processada, sendo os autos encaminhados ao Tribunal de Justiça após a apresentação da resposta

ao apelo por parte da Procuradoria Municipal. No Tribunal, os autos foram distribuídos ao Desembargador Relator, que negou seguimento à apelação sob o equivocado fundamento de que o recurso era manifestamente improcedente.
Não há, na decisão monocrática do Desembargador Relator, qualquer obscuridade, contradição ou omissão que justifique a interposição de Embargos de Declaração.
Elabore a peça processual adequada ao reexame da matéria no âmbito do próprio Tribunal de Justiça, indicando o prazo legal para a interposição do recurso e os fundamentos que revelam a(s) inconstitucionalidade(s) da TIP.

Ignorando, por ora, a questão processual, queremos focar na tese (direito material) que fundamentou a elaboração da peça.

O gabarito oficial foi assim publicado:

(...)
Deverá o examinando, então, alegar que:
(a) a inconstitucionalidade da TIP está pacificada no STF (Súmula nº 670 e/ou Súmula Vinculante nº 41);
(b) o serviço de iluminação pública não é específico e divisível, pois não se pode mensurar o proveito que cada contribuinte isolado extrai do serviço, violando, assim, o Art. 145, II, da CRFB/88;
(c) a taxa não pode ter base de cálculo própria de imposto (e, no caso concreto, a base de cálculo da TIP é o valor venal utilizado para lançamento do próprio IPTU), pois isso viola o Art. 145, § 2º, da CRFB/88;
(d) a exigência da TIP, já em janeiro de 2013, viola o princípio da anterioridade nonagesimal (ou noventena, também chamada de anterioridade mitigada e espera nonagesimal), prevista no Art. 150, III, c, da CRFB/88.
(...).

Como alternativa, pois os Municípios "precisavam" dessa receita, emendou-se a Constituição Federal (Emenda Constitucional nº 39/2002) para permitir a cobrança através de contribuição, pois essas, diferente das taxas, não precisam ser específicas e divisíveis, bastando somente e tão somente que tenham o produto de sua arrecadação destinado a uma finalidade previamente estabelecida.

Assim, com base na competência que lhes foi dada pelo artigo 149-A, os Municípios e o Distrito Federal passaram a poder instituir a Contribuição para o Sistema de Iluminação Pública (COSIP) ou, como expressão sinônima, a Contribuição de Iluminação Pública (CIP).

Atenção: a competência é exclusiva dos Municípios e o Distrito Federal, significando que as outras pessoas políticas não podem instituí-lo.

Acaso decidam fazê-lo (Municípios e o Distrito Federal), deverão utilizar, como veículo normativo, a Lei Ordinária.

Assim, em resumo, a Constituição faz a seguinte distribuição de competências para a instituição das contribuições em geral:

5.5 – Comparativo das características que permitem a classificação dos tributos

A partir das características que permitem a classificação dos tributos em cinco espécies tributárias, podemos formar o seguinte quadro sinótico:

IDENTIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS A PARTIR DO TEXTO CONSTITUCIONAL	**1º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **vinculação** entre a "hipótese de incidência" e uma atividade estatal referida ao contribuinte	**2º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **destinação** específica para o produto da arrecadação	**3º Critério:** exigência constitucional de previsão legal de **restituição,** ao contribuinte, do montante arrecadado, ao fim de determinado período
Impostos	Não	Não	Não
Taxas	Sim	Sim	Não
Contribuição de Melhoria	Sim	Não	Não
Empréstimo compulsório	Não	Sim	Sim
Contribuições em geral	Não	Sim	Não

Conforme destacamos acima, é importante saber identificar esses critérios em um tributo real para poder identificar, por consequência, seu correto regime jurídico.

Com efeito, identificada a espécie, deve-se conferir se ela se enquadra nas disposições constitucionais que caracterizam o tributo.

Conforme nos alerta o artigo 4º, inciso I, do CTN, não importa a denominação utilizada pelo legislador: ela pode não estar correta.

Por isso precisamos dominar a identificação desses critérios.

Por exemplo: suponha que o Poder Legislativo Municipal instituiu uma taxa cuja hipótese de incidência é a propriedade de bicicletas, determinando

que o produto da arrecadação servirá para ressarcir os cofres públicos quanto aos investimentos feitos em ciclovias. Será que essa taxa é constitucional (e legal)? Só saberemos se a analisarmos à luz do regime jurídico das taxas. Vejamos: toda taxa pressupõe o exercício do poder de polícia ou a prestação de um serviço público específico e divisível, prestado ou posto à disposição do contribuinte. É, portanto, um tributo vinculado. No caso da taxa em questão, a hipótese de incidência configura uma atuação estatal? "Ser proprietário" é uma atividade Estatal? Não. Portanto, a figura criada pelo Poder Legislativo Municipal não atende ao regime jurídico das taxas. De outro lado, vimos que o produto da arrecadação das taxas tem uma destinação específica, que é o financiamento da atividade Estatal. No caso da taxa em análise, prescreve a "lei" que ela visa ressarcir os cofres públicos, ou seja, não se prestará a financiar a atividade. Assim, também por esse aspecto, foge ao regime jurídico das taxas. Portanto, a taxa sobre a propriedade de bicicletas é inconstitucional (por afronta ao artigo 145, inciso II, da Constituição Federal) e ilegal (por afronta aos artigos 77e 79 do CTN), pois não é vinculada e não é destinada, critérios exigidos para qualquer tipo de taxa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Chegamos ao final da nossa primeira aula, que é uma aula demonstrativa!

Hoje tratamos das noções introdutórias de Direito Financeiro e de Direito Tributário, das Fontes do Direito Tributário, da definição legal de tributo e das espécies tributárias, com o aprofundamento necessário em cada tema.

Além da teoria trouxemos algumas questões da 2ª fase do Exame de Ordem, bem como peças prático-profissionais elaboradas pela FGV, para que você veja como os itens estudados são questionados pela banca examinadora.

Pois bem. No próximo encontro vamos nos dedicar à análise de 5 (cinco) temas relevantíssimos do Direito Tributário:

- Competência tributária
- Princípios de Direito Tributário
- Imunidades tributárias
- Obrigação tributária
- Crédito tributário

Vocês verão como esses temas são amplamente cobrados pela FGV!

Aguardo você em nossa próxima aula!

Um forte abraço e bons estudos a todos!

Prof. Rodrigo Martins

 rodrigodireitotributario@gmail.com

 @professorrodrigomartins

 Fórum de Dúvidas do Portal do Aluno

ESSA LEI TODO MUNDO CONHECE:
PIRATARIA É CRIME.

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

1. 

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

2. 

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

3. 

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

4. 

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

5. 

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

6. 

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

7. 

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

8. 

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



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