etrônico

Aula 00

Direito Tributário p/ OAB 1ª Fase XXVIII Exame - Com videoaulas

Professor: Rodrigo Martins

AULA 00

Caro OABeiro!

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

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

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

Mas nós também sabemos, de outro lado, que não tem segredo!

Há uma forma "simples" e já conhecida por todos para superar qualquer desafio: preparar-se!

Se você se preparar corretamente, irá passar! Não tem erro!

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

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

Por isso, preste muita atenção que irei explicar a seguir: vou comentar como foi pensado, construído e o que compõe o nosso curso.

Em seguida, faremos a exposição do conteúdo.

Vamos conferir:

LIVRO DIGITAL (OU PDF)

É o nosso principal material de estudo. É por meio dele que apresentamos para você, de forma resumida e simplificada, toda a teoria do direito material e processual tributário, destacando, ainda, as principais decisões dos Tribunais Superiores, principalmente as sumuladas, pois, como sabemos, a FGV vem exigindo muito conhecimento de jurisprudência.

É um material "enxuto" e objetivo, porém, **sem deixar de ser completo.**

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

Nós sabemos – e muito bem – que o tempo é curto, que a matéria é extensa e que você tem outras disciplinas para estudar!

Por isso, deixaremos para nos aprofundarmos mais na matéria no nosso curso para a 2ª fase ok?

O nosso objetivo, nesse momento, é a tua aprovação na 1ª fase do Exame de ordem (OAB)!

Então: leia os livros digitais! É o teu principal material!

Leia este e os outros livros digitais do curso, até mesmo porque a leitura exercita a "musculatura" do cérebro, deixando você mais preparado para a maratona no dia da prova!

De fato, a prova da 1ª fase do Exame de Ordem é extensa, exigindo um grande nível de concentração ao longo das suas 5 horas de duração.

Se você estiver "treinado" para essa maratona de leitura e raciocínio, não irá "cansar" e nem se dispersar!

Pois bem. Além de aprender estudando, é preciso aplicar o que você aprendeu, isto é, aprender fazendo!

Principalmente porque a FGV tem um estilo bastante peculiar de cobrar as matérias: as questões são apresentadas na forma de casos práticos, que exigem, portanto, além do conhecimento teórico e/ou jurisprudencial, uma adequada interpretação voltada à aplicação prática dos conceitos.

E isso só se aprende fazendo!

Por isso, além de todo o conteúdo teórico e jurisprudencial já destacados, nós também trazemos, nos nossos livros digitais, todas as questões até hoje cobradas pela OAB/FGV nos Exames de Ordem anteriores!

Mas não só essas!

Considerando que a resolução de questões é um fator importante para o aprendizado, também trazemos questões de exames anteriores à elaboração da prova pela FGV.

Ao responder as questões da OAB/FGV você irá "conhecer" a banca examinadora, o que "gostam" de cobrar, seu estilo, suas "pegadinhas" etc. Sem dizer que o treino lhe deixará muito mais tranquilo para o dia da prova!

VIDEOAULAS

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

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

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

"AULÃO" DE QUESTÕES

Nosso material também é complementado com "Aulão" de Questões, por meio das quais resolvemos, de forma analítica e comentada, todas as questões de direito tributário dos anteriores Exames de Ordem.

Não há Livro Digital para esse "aulão". São videoaulas nas quais comentamos as questões da OAB.

Não é só uma correção!

É uma explicação do "porquê" do gabarito de cada questão!

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

Assim, em cada aula você terá disponível, além do livro digital (PDF), a respectiva videoaula e também outro vídeo com o Aulão de Questões da matéria que está sendo estudada.

FÓRUM DE DÚVIDAS

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

SIMULADOS

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

CRONOGRAMA DAS AULAS

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

AULA	CONTEÚDO	DATA
Aula 00	Apresentação do curso e da metodologia 1) Atividade financeira do Estado 2) Introdução ao Direito Tributário 3) Fontes do Direito Tributário 4) Definição legal de tributo 5) Espécies tributárias	10/11/2018

Aula 01	6) Competência tributária 7) Princípios gerais de Direito Tributário 8) Imunidades tributárias	30/11/2018
Aula 02	9) Obrigação tributária 10) Crédito tributário 11) Sujeição ativa tributária 12) Sujeição passiva e responsabilidade tributária 13) Domicílio tributário	20/12/2018
Aula 03	14) Suspensão da exigibilidade do crédito tributário 15) Extinção do crédito tributário 16) Exclusão do crédito tributário 17) Garantias e privilégios do crédito tributário 18) Administração tributária	10/01/2019
Aula 04	19) Impostos e principais contribuições federais	30/01/2019
Aula 05	20) Impostos e contribuições estaduais 21) Impostos e contribuições municipais	20/02/2019
Aula 06	22) SIMPLES Nacional 23) Repartição de receitas tributárias 24) Principais aspectos de direito processual tributário	10/03/2019

DESTAQUE DOS ASSUNTOS MAIS IMPORTANTES

Uma das nossas preocupações refere-se à quantidade de matérias que você tem para estudar.

Nós não sabemos, com exatidão, o que será precisamente "perguntado" na próxima prova, mas nós sabemos, de outro lado, o que o examinador mais gosta de cobrar.

Por isso destacaremos, nos sumários de cada aula, os assuntos mais importantes, de modo a orientá-lo em seus estudos:

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

APRESENTAÇÃO DO PROFESSOR

Agora, por fim, deixe que eu me apresente: 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 tenho 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 no período compreendido 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 fiscais e tributárias). Já fui Assessor na Secretaria de Finanças do referido Município e também já atuei como advogado e consultor jurídico na área de Direito Tributário. No momento sou Chefe da Fiscalização Tributária de ISS do já citado Município de São Bernardo do Campo. Sou professor de Direito Material Tributário, Direito Processual Tributário e de Prática Jurídica Tributária em alguns cursos de graduação, pós-graduação ("lato sensu") e preparatório para concursos públicos. Também sou avaliador em bancas de concurso público para a disciplina de Direito Tributário.

Muito prazer em conhecê-lo(a)!

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

Deixarei abaixo os meus contatos para quaisquer dúvidas ou sugestões.

Prof. Rodrigo Martins


rodrigodireitotributario@gmail.com


@professorrodrigomartins


Fórum de Dúvidas do Portal do Aluno

SUMÁRIO

1. A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO 7
2. INTRODUÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO 8
3. FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO 9
3.1. A Constituição Federal de 1988 10
3.2. Emenda Constitucional 14
3.3. Lei Complementar 16
3.4. Lei Ordinária 24
3.4.1. Diferenças entre a Lei Ordinária e a Lei Complementar 27
3.5. Medida Provisória 29
3.6. Decreto Legislativo 31
3.7. Tratados e Convenções Internacionais 31
3.8. Decretos e Regulamentos 32
3.9. Normas Complementares 32
4. DEFINIÇÃO LEGAL DE TRIBUTO 34
5. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS 36
5.1. Impostos 36
5.1.1. Impostos Ordinários 37
5.1.2. Imposto Extraordinário ou Imposto Extraordinário de Guerra 38
5.1.3. Imposto Residual 40
5.2. Taxas 41
5.2.1. Taxa de Polícia ou pelo exercício do poder de polícia 44
5.2.2. Taxa de Serviço ou pela prestação de um serviço público 45
5.2.3. Preço público ou tarifa 51
5.3) Contribuição de Melhoria 52
5.4) Empréstimo Compulsório 56
5.5) Contribuições em Geral 59
RESUMO DE FINAL DE AULA 60
CONSIDERAÇÕES FINAIS 61

1 – Atividade Financeira do Estado

A todos nós do Direito 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:

> ***CF/88:*** *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. São receitas originárias, assim, por exemplo, 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):

> ***CF/88:*** *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
>
> *I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*

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!

Vejamos, então, cada uma das principais fontes formais do Direito Tributário.

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 novamente:** 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:

> ***CF/88:*** *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:

> ***CF/88:*** *Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*
>
> *I - importação de produtos estrangeiros;*
>
> *II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;*
>
> *III - renda e proventos de qualquer natureza;*
>
> *IV - produtos industrializados;*
>
> *V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;*
>
> *VI - propriedade territorial rural;*
>
> *VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*

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

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

> ***CF/88:*** *Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*
>
> *I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;*
>
> *II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*
>
> *III - propriedade de veículos automotores.*

Reparem novamente. 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:

> ***CF/88:*** *Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*
>
> *I - propriedade predial e territorial urbana;*
>
> *II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;*
>
> *III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.*

Agora, no artigo 156, é como se a Constituição Federal 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:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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

(...).

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

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

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:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

(...).

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

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

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

Todo o acima exposto torna fácil visualizar o que estamos afirmando: no que concerne ao Direito Tributário, a Constituição Federal 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 novamente:** além de compreender as principais funções dos dispositivos constitucionais no que tange à matéria tributária, é igualmente importante compreender o seguinte: **a Constituição Federal não cria tributo! Que isso fique bem claro!**

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

Em absoluto, a Constituição Federal não cria tributos!

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

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

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:

> ***CF/88:*** *Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:*
>
> *(...)*
>
> *§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:*
>
> *I - a forma federativa de Estado;*
>
> *II - o voto direto, secreto, universal e periódico;*
>
> *III - a separação dos Poderes;*
>
> *IV - os direitos e garantias individuais.*
>
> *(...).*

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.

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

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:

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

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os 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 – grave bem:

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

2 - Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

3 - Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: definição de tributos e de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes relativamente aos impostos discriminados na Constituição, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência.

Vejamos uma questão do Exame de Ordem:

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

A) medida provisória.

B) lei complementar.

C) emenda constitucional.

D) lei ordinária.

Comentários:

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

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.

Atenção: 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.

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:

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

Ocorre que a Constituição Federal de 1946 (que deu fundamento de validade à Lei Ordinária federal nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional) foi substituída pela Constituição Federal de 1967 e essa, por sua vez, pela atual Constituição Federal de 1988 (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 novamente:** disso decorre a seguinte e importantíssima consequência: como a lei federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passou a ter *status* material de Lei Complementar a partir de sua recepção pela ordem constitucional em vigor, pois passou a disciplinar matérias reservadas à Lei Complementar, qualquer alteração em seu texto, a partir dessa recepção, deve decorrer de Lei Complementar alteradora.

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

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

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

> ***CTN:*** *Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
>
> *(...)*
>
> *V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; **(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)***
>
> ***VI – o parcelamento.** **(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)***
>
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações 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.

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.

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.

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:

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

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

(...).

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

(...)

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

(...).

Portanto, a ausência de Lei Complementar 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.

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

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

A) não podem instituir e cobrar seus impostos, sob pena de violação do Art. 146 da Constituição.

B) podem instituir e cobrar seus impostos, desde que celebrem convênio para estabelecer normas gerais.

C) podem instituir e cobrar seus impostos, pois possuem competência legislativa plena até que a lei complementar venha a ser editada.

D) podem instituir e cobrar seus impostos, desde que seja publicada Medida Provisória autorizando.

Comentários:

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

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 impostos discriminados na Constituição da República**, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

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:

> ***CF/88:*** *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)*
>
> *(...).*

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**:

> ***CF/88:*** *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
>
> *I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*

(...).

Trata-se do dispositivo constitucional do qual emana o Princípio da 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:

> ***CTN:*** *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, é por meio de lei que os tributos são instituídos ou majorados; que a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos são instituídas (não há infração nem punição sem prévia cominação legal); e que as hipóteses de exclusão do crédito tributário (isenção e anistia) são criadas.

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

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

> ***CF/88:*** *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 novamente: além da criação ou aumento, aquelas outras matérias acima destacadas, como a cominação de sanções legais, também são reservadas à lei.

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

(II EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV) Em Direito Tributário, cumpre à lei ordinária:

A) estabelecer a cominação ou dispensa de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos.

B) estabelecer a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos em matéria de ISS.

C) estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

D) estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Comentários:

De acordo com o art. 97, inciso V, da CTN, cabe à lei estabelecer a cominação ou dispensa de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos. O dispositivo refere-se à Lei Ordinária. Portanto, a alternativa “a” mostra-se correta a alternativa “a”. A alternativa “b” está errada porque as matérias ali tratadas cabem à Lei Complementar, de acordo com o art. 156, § 3º, inciso III, da CF/88.

Pois bem. 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.

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

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

A) integralmente inválida, pois lei ordinária não pode alterar lei complementar.

B) parcialmente válida – apenas no que concerne à alteração da base de cálculo, pois a modificação da alíquota só seria possível por meio de lei complementar.

C) parcialmente válida – apenas no que concerne à alteração da alíquota, pois a modificação da base de cálculo só seria possível por meio de lei complementar.

D) integralmente válida, pois a matéria por ela disciplinada não é constitucionalmente reservada à lei complementar.

Comentários:

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

3.5 – MEDIDA PROVISÓRIA

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

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

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

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

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

I - relativa a:

(...)

III - reservada a lei complementar;

(...)

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

(...).

Atenção: 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, muita atenção: 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).

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.

Vejamos como isso já foi cobrado na 1ª fase do Exame de Ordem:

(X EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV) Suponha que determinada Medida Provisória editada pela Presidenta da República, em 29/09/2012, estabeleça, entre outras providências, o aumento para as diversas faixas de alíquotas previstas na legislação aplicável ao imposto de renda das pessoas físicas. Nesse caso, com base no sistema tributário nacional, tal Medida Provisória

A) não violaria o princípio da legalidade e produzirá efeitos a partir da data de sua publicação.

B) violaria o princípio da legalidade, por ser incompatível com o processo legislativo previsto na Constituição Federal/88.

C) não violaria o princípio da legalidade e produzirá efeitos a partir de 90 (noventa) dias contados a partir da data de sua publicação.

D) não violaria o princípio da legalidade e só produzirá efeitos a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente à data de sua conversão em lei.

Comentários:

Conforme vimos acima, a CF/88 prescreve que 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. Portanto, a instituição ou majoração de imposto por Medida Provisória não afronta o Princípio da Legalidade Tributária. Logo, a alternativa "d" está correta.

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 (artigo 49 da CF/88).

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

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

3.7 – Tratados e Convenções Internacionais

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

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: "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

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

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

São "complementares" porque se destinam a completar o texto das Leis, das Medidas Provisórias e dos Decretos, e têm grande utilidade, pois elucidam o alcance da legislação, garantindo a igualdade de tratamento entre os contribuintes.

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

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 que detêm competência tributária).

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:

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**:

> ***CTN:*** *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.

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).

5 – ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

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

É possível identificar, a partir do texto constitucional, o total de 5 (cinco) espécies tributárias, quais sejam: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições em geral. Vejamos cada uma delas:

5.1 – 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:

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

Ao analisar a espécie "imposto", a doutrina identificou as seguintes características: (i) é um tributo não vinculado, cujo (ii) o produto da arrecadação não possui destinação específica e (iii) não está sujeito a posterior devolução (não é da sua natureza ser devolvido, ao contrário dos empréstimos compulsórios).

> **Portanto, é o seguinte:** 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.

5.1.1 – Impostos Ordinários

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

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

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

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

iv) 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).

5.1.2 – Imposto Extraordinário ou Imposto Extraordinário de Guerra – IEG

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

> **CF/88:** 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:

- 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:

> ***CTN:*** *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.

5.1.3 – 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:

CF/88: *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:

- 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).

5.2 – TAXAS

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

> ***CF/88:*** *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:

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

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:

i) o exercício regular do poder de polícia; ou

ii) 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.) são chamadas de atividades (ou serviços) *uti universi* 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. São as atividades (ou serviços) *uti singuli*. 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.

Isso já foi cobrado na 1ª fase do Exame de Ordem da seguinte forma:

(VI EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV) As taxas são os tributos que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal. Assinale a alternativa que corretamente delimite tal atuação, nos termos da Constituição da República Federativa do Brasil e da legislação tributária.

A) Os serviços públicos universais (*uti universi*) podem ser custeados por meio de taxas, já que alcançam a coletividade considerada como um todo, o mesmo não podendo se dizer a respeito dos atos de polícia.

B) Tanto os serviços públicos uti universi como os *uti singuli*, também chamados singulares, na medida em que são mensuráveis e divisíveis, podem ser custeados por meio de taxas, juntamente com os atos de polícia.

C) Somente os serviços públicos específicos, por serem de utilização individual e mensurável, podem ser custeados mediante taxas de serviço, ocorrendo o mesmo com os atos de polícia, que devem ser específicos e divisíveis para serem custeados mediante taxas de polícia.

D) A atuação estatal suscetível de ser custeada mediante taxa é aquela que se refere indiretamente ao contribuinte, tal como uma obra pública que causa valorização imobiliária, aumentando o valor de mercado dos imóveis localizados em suas imediações.

Comentários:

Somente os serviços públicos específicos e divisíveis (uti singuli) podem ser remunerados por taxa. Portanto, a alternativa "c" está correta.

Pois bem. 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.

Pois bem. 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.

5.2.1 – 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:

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

E o que vem a ser poder de polícia? O próprio CTN o define no artigo 78:

> ***CTN:*** *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.

Essa 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: 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.

Pois bem. Ainda, de acordo com a referida Suprema Corte (STF), a base de cálculo da Taxa de Polícia – ou pelo exercício do Poder de Polícia – não pode adotar como critério o número de empregados da pessoa jurídica:

Segundo agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Tributário. ***Taxa de fiscalização de localização, instalação e funcionamento. Base de cálculo. Número de empregados. Atividade exercida. Dados insuficientes para se aferir o efetivo poder de polícia. Impossibilidade.***

1. As taxas comprometem-se com os custos dos serviços específicos e divisíveis que as motivam, ou com a atividade de polícia desenvolvida.

2. O critério do número de empregados ou, isoladamente, da atividade exercida pelo contribuinte para se aferir o custo do exercício do poder de polícia desvincula-se do maior ou do menor trabalho ou atividade que o Poder Público se vê obrigado a desempenhar. Precedentes.

3. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 2% (dois por cento) do valor atualizado da causa, consoante disposto no art. 1.021, § 4º, do CPC.

4. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício da gratuidade da justiça (STF, 2ª T., AgReg. no RE com Ag 1.067.210, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 27/04/2018).

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).

5.2.2 – 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:

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

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:

CF/88: *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;

(...).

CTN: *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 destacado em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas. Pois bem. Serviço específico é aquele que permite identificar "qual" é e o "quanto" a essa pessoa beneficiada pode dele usufruiu em comparação com outras. Portanto, a especificidade permite identificar e medir o quanto de serviço foi prestado ao beneficiário. Por exemplo: não é possível identificar, com antecedência, o quanto cada cidadão utiliza do serviço público de saúde, do serviço público de educação ou do serviço de segurança pública (especificidade). Por isso – reitera-se – 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, serviço divisível é aquele cujo beneficiário pode ser identificado previamente, a quem o Estado, com

o serviço, prestou uma utilidade. É aquele se se opõe a um serviço público difuso, 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).

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.

A ausência dos critérios de divisibilidade e especificidade fizeram com que o STF julgasse inconstitucional leis municipais que instituíram a Taxa de Conservação e Limpeza pública (os municípios cobravam essa taxa para custear o serviço de limpeza pública, nas ruas e praças da cidade, como, por exemplo, com as atividades de varrição e coleta de lixo):

EMENTA: TRIBUTÁRIA. IPTU. PARCELAMENTO. VENCIMENTO DAS PARCELAS. FIXAÇÃO POR DECRETO. UTILIZAÇÃO DA UNIDADE FISCAL DO MUNICÍPIO - UFM PARA FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA, FAIXA E TRIBUTAÇÃO, ISENÇÃO FISCAL E OUTROS FINS. TAXAS DE CONSERVAÇÃO E DE LIMPEZA. (...). ***No que concerne às taxas, é manifesta a sua inconstitucionalidade, por não terem por objeto serviço público divisível e referido a determinados contribuintes, não havendo possibilidade, por isso, de serem custeados senão pelo produto dos impostos gerais****. Declaração de inconstitucionalidade dos arts. 86, I, II e III; 87, I e III; 91; 93, I e II; e 94, I e II, todos da Lei nº 6.989, de 29.12.66, do Município de São Paulo. Recurso conhecido e, em parte, provido (STF, Pleno, RE nº 188.391/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15/06/2000).*

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.

Vejamos como esse tema já foi cobrado na 1ª fase do Exame de Ordem:

(XXVI EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV) José, preocupado com o meio ambiente, faz uso de um processo caseiro de transformação do lixo orgânico em adubo, bem como separa o lixo inorgânico, destinando-o à reciclagem. Por isso, sempre que os caminhões que prestam o serviço público de coleta de lixo passam por sua casa, não encontram lixo a ser recolhido. José, então, se insurge contra a cobrança da taxa municipal de coleta de lixo proveniente de imóveis, alegando que, como não faz uso do serviço, a cobrança em relação a ele é indevida. Acerca desse cenário, assinale a afirmativa correta.

A) Por ser a taxa de um tributo contraprestacional, a não utilização do serviço pelo contribuinte retira seu fundamento de validade.

B) A coleta de lixo domiciliar nessas condições não configura a prestação de um serviço público específico e divisível, sendo inconstitucional.

C) Por se tratar de serviço público prestado à coletividade em geral, no interesse da saúde pública, seu custeio deve ocorrer por meio dos recursos genéricos auferidos com a cobrança de impostos.

D) A cobrança é devida, pois o serviço está sendo potencialmente colocado à disposição do contribuinte.

Comentários:

Conforme vimos acima, o CTN prescreve que as taxas podem ser cobradas em razão de serviços públicos específicos e divisíveis potencialmente cobrados, e o STF consolidou o entendimento (SV nº 19) de que 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. Portanto, a alternativa “d” está correta.

(XIII EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV) Segundo o entendimento do STF, a taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, é

A) constitucional, por não violar o conceito constitucional de taxa.

B) inconstitucional, por violar o conceito constitucional de taxa.

C) constitucional, por não violar o conceito constitucional de taxa, mas ilegal por violar a definição de taxa contida no Código Tributário Nacional.

D) inconstitucional, por violar o conceito constitucional de taxa, além de ilegal, por violar a definição de taxa contida no Código Tributário Nacional.

Comentários:

Vimos acima que o STF já consolidou o entendimento (na SV nº 19) de que 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. Portanto, a alternativa "a" está correta.

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.

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.*

Por óbvio, a taxa pela prestação de serviço público poderá ser instituída pelo ente público que prestar o serviço.

É necessário, porém, que a pessoa política detenha competência para prestá-lo.

Nesse sentido, o STF decidiu que é inconstitucional a instituição e cobrança de taxa de combate e prevenção de incêndios pelos Municípios:

> ***TAXA DE COMBATE A INCÊNDIO – INADEQUAÇÃO CONSTITUCIONAL. Descabe introduzir no cenário tributário, como obrigação do contribuinte, taxa visando a prevenção e o combate a incêndios, sendo imprópria a atuação do Município em tal campo (STF, Pleno, RE nº 643.247/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, j, 01/08/2017).***

O STF consignou que a prevenção e o combate a incêndios (i) se fazem mediante a atuação da polícia retratada no Corpo de Bombeiros, sendo atividade essencial do Estado e, por isso, (ii) remunerada por meio de impostos.

Desse modo, entendeu ser inconcebível que, a pretexto de prevenir sinistro relativo a incêndio, venha o Município a substituir-se ao Estado, com a criação de tributo sob o rótulo de taxa.

O ministro reforçou – atenção – que essa atividade do Estado é viabilizada mediante arrecadação de impostos, pois não é específica e divisível.

Pois bem. 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.

5.2.3 – Preço Público ou Tarifa

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.

5.3 – 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:

> ***CF/88:*** *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.*

Pois bem. 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 (fato gerador), forma de composição da cobrança etc.

> **Atenção:** cerca de um ano após a publicação do CTN foi publicado o Decreto-lei nº 195/67, que trouxe normas gerais sobre a Contribuição de Melhoria. Por disciplinar a matéria de modo completo, pode-se entender que revogou tacitamente, os artigos 81 e 82 do CTN.

Contudo, há precedentes do STJ pela inexistência de revogação.

De qualquer forma, iremos expor nossas considerações com base no referido DL nº 195/67, já que ele reproduz o quanto disposto no 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:

- 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 da classificação constitucional elaborada pela doutrina, 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.

> **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:

> ***DL 195/67:*** *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:

> ***DL 195/67:*** *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).

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 – EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

O artigo 148 da Constituição Federal de 1988 prescreve que:

CF/88: *Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:*

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

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

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

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.

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

- 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).

- 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 exigência de Lei Complementar para a instituição do Empréstimo Compulsório já foi objeto de questão na 1ª fase do Exame de Ordem:

(XIII EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV) José recebeu auto de infração pelo inadimplemento de determinado tributo instituído por lei ordinária. José contesta a exigência fiscal sob o argumento, correto, de que o tributo em questão deveria ter sido instituído por lei complementar. A partir da hipótese apresentada, assinale a opção que indica o tributo exigido no referido auto de infração.

A) Contribuição de Interesse de Categoria Profissional.

B) Contribuição de Melhoria.

C) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

D) Empréstimo Compulsório.

Comentários:

Dentre todos os tributos descritos nas 4 alternativas, o único que exige Lei Complementar para a sua instituição é o Empréstimo Compulsório. Logo, a alternativa "d" está correta.

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.

5.5 – 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.

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:

> ***CF/88:*** *Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*
>
> *(...).*

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

i) contribuições sociais;

ii) contribuições de intervenção no domínio econômico; e

iii) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Atenção, muita atenção: não estudaremos, neste momento do curso, cada uma dessas contribuições em espécie (em particular).

Nos limitaremos, neste momento, a estudar a teoria geral das contribuições, assim como fizemos em relação aos impostos.

As principais contribuições sociais serão estudadas, em espécie, mais adiante, quando formos analisar os tributos em espécie!

RESUMO DE FINAL DE AULA

ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

INTRODUÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO

FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

- A Constituição Federal de 1988
- Emendas Constitucionais
- Lei Complementar
- Lei Ordinária
- Medida Provisória
- Decreto Legislativo
- Tratados e Convenções Internacionais
- Decretos e Regulamentos
- Normas Complementares

DEFINIÇÃO LEGAL DE TRIBUTO

ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

- Impostos
  - ✓ Impostos ordinários
  - ✓ Imposto Extraordinário de Guerra – IEG
  - ✓ Impostos residuais
- Taxas
  - ✓ Taxa de Polícia
  - ✓ Taxa de Serviço
- Contribuição de Melhoria
- Empréstimo compulsório
- Contribuições em geral

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pessoal! Chegamos ao final da nossa primeira aula!

Na próxima (aula 01) veremos os seguintes temas:

- ✓ Competência tributária;
- ✓ Princípios gerais de Direito Tributário; e
- ✓ Imunidades tributárias.

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.