



DIREITO TRIBUTÁRIO

VERBO.APOSTILA

SUMÁRIO

1. DIREITO TRIBUTÁRIO. NOÇÕES E PRINCÍPIOS	04
2. TRIBUTO. CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO	14
3. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	25
4. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	36
5. CRÉDITO TRIBUTÁRIO	47
6. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	71
7. IMPOSTOS EM ESPÉCIE	73
8. ECONOMIA DO CRIME	97
9. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	99

LEIA E ASSISTA ÀS VIDEOAULAS
NO SEU CELULAR

QR BOOK

1º PASSO

Baixe nosso APP leitor de códigos
na Google Play ou AppStore: **QR BOOK**



2º PASSO

Encontre dentro do livro, os
códigos QR dentro das
disciplinas e temas abordados.



3º PASSO

Abra o APP **QR BOOK** e clique
em "LER O CÓDIGO"

4º PASSO

Aguarde o leitor fazer o **SCAN**,
na sequência se abrirá uma
videoaula específica.



5º PASSO

Pronto, aproveite a qualidade das nossas videoaulas,
com os melhores professores.





DIREITO TRIBUTÁRIO. NOÇÕES E PRINCÍPIOS

O **Direito Tributário** é a disciplina jurídica dos tributos. É ramo do Direito Público que rege as relações jurídicas entre o Estado, ao exercitar seu poder fiscal, e os particulares, pessoas naturais ou jurídicas, decorrentes da atividade financeira, no que concerne à obtenção do tributo. É composto de normas cogentes, impondo ao particular o dever de adimplemento do tributo e penalidades decorrentes da relação tributária – obrigações de dar, bem como da exigência de condutas voltadas ao seu cumprimento, obrigações de fazer, não-fazer ou tolerar. Ocupa-se das relações entre o Fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.

O **Sistema Tributário Nacional** criado pela CF/88 entrou em vigor em 1º de março de 1989, por força do disposto no art. 34 do ADCT, com exceção de alguns dispositivos, assegurando-se a aplicação da legislação anterior que não fosse com ele incompatível (§5º do art. 34, ADCT).

O **Código Tributário Nacional** é uma lei ordinária, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que instituiu normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, recepcionada como lei complementar.

Nos termos do art. 3º, 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 mediante lei e cobrada mediante uma atividade administrativa plenamente vinculada.

As multas previstas na legislação tributária, sejam de mora, isoladas ou punitivas (também chamadas de multas de ofício) não tem natureza jurídica de tributo.

Em seu art. 4º, o CTN dispõe que:

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Portanto, não importa o nome atribuído pelo legislador.

Existem **cinco espécies tributárias**: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições (com uma subdivisão) e empréstimos compulsórios.

● LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Cada uma das pessoas jurídicas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) tem sua competência tributária – parcela do poder tributário. O Direito impõe limitações ao exercício dessa competência. Aliás, a descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece seus limites.

Entendem-se como limitações do Poder de Tributar as regras constantes nos arts. 150 a 152, CF, a saber: **a)** princípio da legalidade; **b)** isonomia; **c)** princípio da irretroatividade das leis; **d)** princípio da anterioridade/anterioridade nonagesimal; **e)** proibição do confisco; **f)** liberdade de tráfego; **g)** imunidades; **h)** outras limitações. Dessa forma, as limitações constitucionais ao poder de tributar se resumem aos princípios constitucionais tributários e às imunidades.

● PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

● PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade encontra abrigo no art. 150, I, CF, que garante que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser por meio de lei. As exigências do princípio da legalidade tributária são cumpridas quando a lei delimita, concreta e exaustivamente, o fato tributável. Em regra, cabe à lei ordinária a efetiva instituição do tributo. Existem algumas espécies tributárias, porém, que devem ser instituídas por lei complementar.



O Código Tributário Nacional atribui somente à lei a tarefa de instituir, aumentar, reduzir ou extinguir tributos. Cabe à lei definir o fato que gera a obrigação tributária (fato gerador), a pessoa obrigada ao cumprimento da prestação (sujeito passivo), a maneira pela qual o tributo deve ser apurado (base de cálculo e alíquota) (art. 97, I a IV, CTN)¹. A simples atualização monetária da base de cálculo não é considerada majoração (art. 97, §2º), mas deve ser respeitado o índice oficial de correção monetária, sob pena de haver um aumento mascarado sob a forma de mera atualização monetária. Por isto que não se admite que um ato do Executivo (decreto) atualize o IPTU em percentual superior ao índice oficial de correção monetária². Por outro lado, qualquer modificação na base de cálculo que importe em tornar o tributo mais oneroso equivale à majoração e depende, portanto, de lei. É atribuição da lei cominar, dispensar ou reduzir penalidades (multas de mora ou punitivas), como também disciplinar as causas de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário (art. 97, V e VI). É importante salientar que o prazo para o pagamento de tributos não é matéria afeta à reserva legal. Não diz respeito ao elemento temporal do fato gerador.

● LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O art. 146, CF, adotou a corrente tricotômica e atribuiu à lei complementar: **1.** Dispor sobre conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o DF e os Municípios; **2.** Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e **3.** Estabelecer as normas gerais da legislação tributária.

¹ **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.

² Súmula 160 do STJ. É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

No caso de **conflitos de competência**, a lei complementar é exigida para dissipar dúvidas acerca do campo tributável de cada entidade política naquelas situações que poderiam estar compreendidas na competência de um ou outro ente tributante. Por exemplo, o confronto entre o Estado e o Município acerca da incidência do imposto estadual (ICMS) ou municipal (ISS) no fornecimento de mercadorias acompanhado da prestação de serviços. Assim, a LC 116/03, que disciplina o ISS, dispõe que o imposto sobre serviços tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à lei, ainda que os serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador, e quais serviços, ressalvadas algumas exceções, não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que a sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias.

As **imunidades** são limites ao poder de tributar e cabe à lei complementar fixar os requisitos para a fruição deste privilégio (art. 146, II, da CF). Para o STF, os requisitos para o gozo da imunidade hão de estar previstos em lei complementar³.

Quanto ao alcance da expressão “normas gerais” em matéria tributária, a Constituição Federal outorga competência legislativa concorrente à União, Estados e Distrito Federal para legislar sobre direito tributário (art. 24, I). No âmbito da legislação concorrente, a competência da União fica limitada a fixar as normas gerais, isto é, traçar normas genéricas que têm o escopo de conferir unidade ao sistema tributário, observados os limites impostos pelo princípio federativo. As outras entidades políticas, inclusive os Municípios (art. 30, I, II e III, CF) adequarão as normas gerais aos seus interesses e peculiaridades locais.

As **normas gerais de Direito Tributário** estão no Livro Segundo do CTN (Lei n. 5.172/66). Trata-se de uma lei federal, com força vinculante para as outras entidades políticas, possuindo estatura normativa de lei complementar e que tem o objetivo de harmonizar nosso complexo sistema tributário.

Cabe também à lei complementar:

- a) a definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição Federal, os seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, CF (ICMS), das contribuições previstas no art. 195, I, CF (contribuição previdenciária de responsabilidade da empresa), da contribuição a que se refere o art. 239, CF (PIS).

O STF decidiu que *“é inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional”*⁴.

As contribuições estão submetidas à lei complementar de normas gerais, nos termos do art. 149, CF. O STF entende que não há necessidade de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e

³ RE 566.622 e ADI 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228. Vide os comentários ao item 4.2.10.

⁴ ADPF 190.

contribuintes estejam definidos em lei complementar porque elas não são impostos⁵. Quer dizer, em regra, **a CF não exige lei complementar para a definição das contribuições**, sejam sociais gerais, de Seguridade Social, de intervenção no domínio econômico ou no interesse de categorias profissionais.

A exigência de lei complementar para as contribuições fica restrita aos casos do art. 195, §4º, CF, ou seja, para a contribuição que trouxer como elemento material uma fonte de custeio para a Seguridade Social que não esteja prevista no art. 195, CF. São as chamadas **contribuições previdenciárias residuais**. A referência feita pelo §4º do art. 195 ao art. 154, I não significa que novas contribuições para a Seguridade Social não possam ter identidade de fato gerador ou de base de cálculo própria de outros impostos. De acordo com o STF, a remissão ao art. 154, I é feita apenas para que tais contribuições (novas) sejam instituídas por lei complementar e não tenham fato gerador ou base de cálculo de outras contribuições já existentes. Em outras palavras, **a Constituição Federal não proíbe a coincidência de fato gerador ou de base de cálculo de uma nova contribuição com imposto já existente**.

Além das contribuições previdenciárias residuais (art. 195, §4º, CF), há necessidade de lei complementar para instituir **impostos novos ou inominados** (art. 154, I, CF), **imposto sobre grandes fortunas** (art. 153, VII, CF) e **empréstimos compulsórios** (art. 148, CF).

• LEI DELEGADA

As leis delegadas devem ser elaboradas pelo **Presidente da República**, que deverá solicitar **delegação ao Congresso Nacional** (art. 68, CF). A delegação ao Presidente da República terá a forma de Resolução do Congresso Nacional, que deverá especificar o seu conteúdo e os termos de seu exercício (art. 68 §2º, CF). As leis delegadas **não podem dispor sobre matéria reservada à lei complementar** ou legislação sobre **(I)** organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; **(II)** nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais; e **(III)** planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos (art. 68, §1º, CF).

• MEDIDA PROVISÓRIA

A medida provisória está prevista no art. 59, V, e regulada no art. 62, ambos da Constituição. Está equiparada e **possui força de lei** e, em virtude disso, confirma o princípio da legalidade, sendo editada pelo Presidente da República.

As medidas provisórias **não podem tratar de matéria reservada à lei complementar**. Por isto, não podem instituir empréstimos compulsórios, impostos inominados, imposto sobre grandes fortunas e contribuições previdenciárias residuais.

Embora a medida provisória possa instituir ou majorar tributos, quando se tratar de impostos, com algumas exceções, deve ser observada a regra do art. 62, §2º, CF⁶. Assim, **no caso de impostos**, a medida provisória que os houver instituído ou majorado **somente produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada**, respeitando-se o princípio da anterioridade de exercício financeiro e **mínima de 90 dias**. Assim, se uma medida provisória aumentar o imposto territorial rural, por exemplo, e for publicada em 10 de novembro, deverá ser convertida em lei até 31 de dezembro. O aumento poderá ser exigido 90 dias depois da publicação da medida provisória, uma vez que terá sido observado o **princípio da anterio-**

⁵ STF, RE 148.754.

⁶ Art. 62. (...)

§ 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.

riedade de exercício financeiro e nonagesimal. É a data da publicação da medida provisória que orienta a aplicação do princípio da anterioridade e não a data da sua conversão em lei. Mas há **exceções**: não haverá necessidade de conversão da medida provisória em lei até o último dia daquele em que foi editada quando se tratar do **imposto de importação, exportação, produtos industrializados (IPI), operações de crédito, câmbio e seguro ou relativa a títulos e valores mobiliários (IOF) e imposto extraordinário de guerra** (art. 62, §2º, da CF). Não há necessidade da conversão até o último dia daquele em que foi editada porque **tais impostos não estão submetidos ao princípio da anterioridade de exercício financeiro.**

• EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Alguns tributos possuem **natureza extrafiscal** e são utilizados para regular a política monetária, industrial e de comércio exterior. Por isto, a Constituição Federal atribui ao Poder Executivo, observados os limites fixados em lei, a faculdade de **umentar ou reduzir as alíquotas do imposto de importação - II, imposto de exportação - IE, imposto sobre produtos industrializados - IPI e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários - IOF** (art. 153, §1º, CF). A alteração de alíquota não é ato de competência exclusiva do Presidente da República. Assim, o STF admitiu a alteração da alíquota do imposto de exportação por Resolução da CAMEX (Câmara de Comércio Exterior), órgão do Poder Executivo⁷.

Além destes impostos, a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação de produtos estrangeiros ou serviços (art. 149, §2º, II, CF), também terá suas alíquotas reduzidas e restabelecidas por ato do Poder Executivo. Note-se que a contribuição e suas alíquotas máximas deverão ser estabelecidas em lei.

Enquanto não editada a lei complementar acerca da incidência monofásica do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes, nos termos do art. 4º da EC 33/01, a CF permite que as alíquotas sejam fixadas por convênios (art. 155, §4º, IV, CF).

• PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

A CF proíbe a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, *a*, CF). O **fato anterior à lei não gera a obrigação tributária.** A lei que instituir ou aumentar um tributo, portanto, somente colherá os fatos geradores ocorridos após a sua publicação. Note que **não existe restrição constitucional para que a lei que reduza o tributo tenha efeito retroativo, desde que o faça de modo expresso.** Se não for expressa, jamais retroagirá, pouco importando que seja mais benéfica para o contribuinte.

Atente-se, porém, que o CTN prevê a aplicação retroativa da lei tributária no que se refere às sanções por infrações, ou seja, multas.

A irretroatividade protege o contribuinte da incidência da lei tributária em relação aos fatos pretéritos. A anterioridade confere prévia ciência ao contribuinte em relação aos fatos futuros.

Em relação ao **imposto de renda**, cujo fato gerador é complexivo e ocorre no dia 31 de dezembro, o STF tem entendido que não contraria o princípio da irretroatividade a exigência do tributo calculado com base na lei editada no curso do ano-base. A lei não seria retroativa porque ela precederia ao término do período⁸. Porém, no caso de **imposto de renda com função extrafiscal**, como no

⁷ RE 570.680.

⁸ STF, RE 183.119.

caso da Lei n. 7.988/89, em que houve majoração da alíquota sobre exportações incentivadas, o STF decidiu que o tributo era utilizado como incentivo fiscal e que não poderia ser aplicada a alíquota majorada, fixando a seguinte tese:

“É inconstitucional a aplicação retroativa de lei que majora a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo ano-base, tendo em vista que o fato gerador se consolida no momento em que ocorre cada operação de exportação, à luz da extrafiscalidade da tributação na espécie.”⁹

- **PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE**
- **PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DE EXERCÍCIO FINANCEIRO**

Pelo princípio da anterioridade de exercício financeiro, é proibido que a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios cobrem tributos no mesmo exercício financeiro em que houver sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, b, CF). A lei deve ser publicada no exercício financeiro anterior para que possa irradiar os seus efeitos no exercício financeiro subsequente. O exercício financeiro coincide com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro), nos termos do art. 34 da Lei n. 4.320/64.

De acordo com o STF, *“a lei que institui ou aumenta tributo, para observar o princípio da anterioridade, só tem incidência no exercício financeiro seguinte ao que foi publicada”¹⁰*.

Quanto ao **imposto de renda**, o princípio da anterioridade, para o STF, não demandaria a necessidade de lei precedente ao ano em que ocorrerem os fatos que geram o imposto. Com isto, a lei editada no final do ano-base não violaria o princípio da anterioridade porque a lei estaria em vigor antes do exercício financeiro em que a declaração deva ser apresentada, que é no ano seguinte. Não obstante as críticas doutrinárias, quanto ao imposto de renda, o STF tem aplicado a Súmula 584, a qual dispõe que *“ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”*.

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que o princípio da anterioridade é um **direito e garantia fundamental do contribuinte** e, como tal, constitui-se em uma **cláusula pétrea**, não podendo ser suprimido por emenda constitucional¹¹.

O princípio da anterioridade **deve ser observado apenas quando houver a instituição ou aumento do tributo**. A redução, salvo se a lei dispuser em sentido diverso, opera-se de imediato.

O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a revogação da isenção não tem sido equiparada à instituição ou aumento de tributo, assim como a extinção ou redução de benefícios tributários ou de normas que extinguem desconto para o pagamento à vista¹². Logo, não precisa ser observado o princípio da anterioridade.

O mesmo deve ser dito em relação ao prazo para o recolhimento do tributo, já que a norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade¹³.

- **PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL**

⁹ STF, RE 592.396.

¹⁰ Voto do Min. MOREIRA ALVES no RE 146.733/SP.

¹¹ ADI 939.

¹² ADI 4.016.

¹³ Súmula Vinculante 50 do STF.

Além da observância ao princípio da anterioridade de exercício financeiro, também deve ser observada a anterioridade nonagesimal (90 dias), sempre que houver a **instituição ou majoração de tributos**, com algumas **exceções** (art. 150, §1º, CF¹⁴). Estes princípios formam uma dupla. Assim, por exemplo, se uma lei aumentar as custas (taxas) e for publicada em 10 de setembro, terá eficácia em 01 de janeiro. No entanto, se publicada em 31 de dezembro, só terá eficácia 90 dias depois.

No caso de imposto instituído ou aumentado por medida provisória, com exceção dos impostos de importação, exportação, IPI, IOF e imposto extraordinário de guerra, há necessidade de conversão da medida provisória em lei até o último dia daquele em que foi editada. A necessidade de conversão em lei até o último dia daquele em que foi editada diz respeito apenas aos impostos.

• EXCEÇÕES À ANTERIORIDADE DE EXERCÍCIO FINANCEIRO E NONAGESIMAL

Alguns tributos não se sujeitam à anterioridade de exercício financeiro e nonagesimal, outros não se submetem à anterioridade de exercício financeiro e outros não se sujeitam à anterioridade nonagesimal, nos termos do art. 150, §1º, CF. Note-se que o IPI não se sujeita ao princípio da anterioridade de exercício financeiro, mas deve observar a anterioridade nonagesimal. Assim, aumentada a alíquota do IPI, a anterioridade nonagesimal deve ser respeitada, conforme já decidido pelo STF¹⁵.

- 1. Exceções aos princípios da anterioridade de exercício financeiro e nonagesimal:** imposto de importação e de exportação, IOF, imposto extraordinário de guerra ou sua iminência, empréstimo compulsório no caso de despesas extraordinárias de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (art. 150, §1º, CF).
- 2. Exceções apenas ao princípio da anterioridade de exercício financeiro:** IPI (art. 150, §1º, CF), ICMS monofásico sobre combustíveis (art. 155, §4º, IV, c, CF) e CIDE sobre petróleo e derivados (art. 177, §4º, I, b, CF).
- 3. Exceções apenas ao princípio da anterioridade nonagesimal:** imposto de renda e proventos de qualquer natureza, além da alteração da base de cálculo de IPTU e IPVA (art. 150, §1º, CF).

As exceções estão no quadro abaixo:

EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	
Art. 150, §1º da CF Art. 177, §4º, I, b da CF Art. 155, §4º, IV, c da CF	
EXERCÍCIO FINANCEIRO	NONAGESIMAL
Imposto de importação	Imposto de importação
Imposto de exportação	Imposto de exportação
IOF	IOF
Imposto extraordinário de guerra	Imposto extraordinário de guerra
Empréstimo comp. calamidade/guerra	Empréstimo comp. calamidade/guerra
IPI	-
ICMS s/ combustíveis/lubrificantes	-
CIDE s/imp. ou com petróleo/derivados	-

¹⁴ Art. 150. (...)

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

¹⁵ ADI 4.661.

-	Imposto de renda
-	Base de cálculo de IPTU/IPVA

● PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ESPECIAL DE 90 DIAS

As **contribuições destinadas à Seguridade Social** (contribuições para a Previdência, Saúde e Assistência Social - art. 195, §6º, CF) e as **contribuições do regime previdenciário próprio das pessoas políticas** (art. 149, §1º, CF) ficam sujeitas ao princípio da anterioridade especial de 90 dias, que também é chamada de **anterioridade mitigada** (ou nonagesimal). A instituição ou aumento destas contribuições deve observar apenas 90 dias, pouco importando a data da lei ou da medida provisória. No caso de instituição ou aumento por medida provisória, o prazo deve ser computado da data da sua publicação e não da sua conversão em lei. **Não interessa o exercício financeiro.**

O princípio da anterioridade especial de 90 dias é aplicado para as **contribuições previdenciárias próprias** (a Lei n. 9.717/98 dispõe sobre as regras gerais para a organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social), **contribuições da Lei n. 8.212/91**, **contribuição social sobre o lucro** - CSL (Lei n. 7.689/88), **contribuição para o financiamento da seguridade social** - COFINS (LC 70/91, Leis n. 9.718/98 e 10.833/03), **contribuição para o Programa de Integração Social** - PIS (LC 07/70, Leis n. 9.718/98 e 10.637/02) e também para o **PIS/COFINS incidentes na importação** (Lei n. 10.865/04).

Outras contribuições sociais, como, por exemplo, o salário-educação ou as contribuições para o Sistema S, não ficam sujeitas à anterioridade especial de 90 dias, mas sim à anterioridade de exercício financeiro e nonagesimal.

No caso do **salário-educação**, embora seja uma contribuição social, considerada constitucional, tanto sob a Carta de 1969, quanto a de 1988, e no regime da Lei n. 9.424/96¹⁶, a mesma **não fica submetida à anterioridade especial de 90 dias porque não tem natureza previdenciária**, sendo uma contribuição destinada a financiar a educação básica pública, frente ao disposto no art. 212, §5º, CF. O aumento, portanto, deverá observar a **anterioridade de exercício financeiro e nonagesimal**.

O princípio da anterioridade não deve ser confundido com a anualidade. O princípio da anualidade foi suprimido pela EC 01/69 e significava que a cobrança do tributo dependeria de autorização legal anual, mediante previsão no orçamento.

● PRINCÍPIO DA ISONOMIA

A CF proíbe que as entidades políticas instituem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, II, CF). O princípio também significa que a União não pode tributar a remuneração e os proventos dos agentes públicos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em níveis superiores aos que fixar para os seus agentes, nos termos do art. 151, II da CF.

Há precedentes do STF suspendendo a eficácia de leis que concedem isenções que acabam por violar o princípio da isonomia¹⁷.

¹⁶ Súmula 732/STF

¹⁷ ADI 3.260 e 3.334.

O STF decidiu que a lei tributária pode discriminar por motivo extrafiscal ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável¹⁸.

● PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO

A Constituição Federal proíbe que o tributo seja utilizado com efeito de confisco (art. 150, IV, CF).

Para o STF, o exame da questão do efeito confiscatório deve ser feito em função da totalidade do sistema tributário e não em função de cada tributo isoladamente¹⁹ e que tal princípio também pode ser aplicado às multas impostas pelo cometimento de infrações tributárias²⁰. Se a multa prevista em lei assume, pelo seu montante, desproporcional e irrazoável feição confiscatória, admite-se a sua redução para outro patamar menor, desde que previsto em lei²¹. O STF tem vários precedentes no sentido de reputar inconstitucionais as multas fixadas em índice de 100% ou mais do valor do tributo devido²². O STF reconheceu repercussão geral em recurso extraordinário onde se discute se a multa punitiva de 150% tem efeito confiscatório²³.

● PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO

O princípio da liberdade de tráfego proíbe que as entidades políticas estabeleçam limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

A Constituição, entretanto, ressalva a **cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público** (art. 150, V, CF).

O Plenário do STF decidiu que *“o pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo Poder Público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, conseqüentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita”*²⁴.

● PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A CF dispõe que, sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte**. Para conferir efetividade a estes objetivos, **faculta-se à administração tributária identificar**, respeitados os direitos individuais e obedecidas às formalidades legais, **o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes** (art. 145, §1º, CF).

No STF prevaleceu o entendimento de que **todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal**. Na análise do §1º do art. 145, da CF, entendeu a Corte que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte²⁵. No julgado, o STF fixou a seguinte tese: *“É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCD”*.

¹⁸ ADI 1.643.

¹⁹ ADI 2.010.

²⁰ ADI 1.075.

²¹ STF, RE 91.707 e RE 81.550.

²² ARE 776.273, 657.372, 400.927.

²³ RE 736.090.

²⁴ ADI 800.

²⁵ RE 562.045.

Em precedentes anteriores, porém, o STF não havia admitido a progressividade de alíquotas do imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI - art. 156, II, CF). **A alíquota do ITBI**, portanto, **não poderia variar com base no valor venal do imóvel**, atendendo à presumível capacidade contributiva do sujeito passivo²⁶.

No caso do **IPTU**, a progressividade das alíquotas pode ser de natureza extrafiscal ou fiscal. Na **extrafiscal**, a progressividade é no tempo, majorando-se a alíquota anualmente, a fim de compelir o proprietário a dar à propriedade a sua função social, nos termos do art. 182, §4º, II, CF. Na **fiscal**, a progressividade ocorre em razão do valor do imóvel, que também pode ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel (art. 156, §1º, I e II CF). O STF não admitia alíquotas progressivas para o IPTU, em razão do valor venal do imóvel, antes da EC 29/00. Se a legislação anterior também estabelecia a progressividade, o tributo deveria ser apurado pela alíquota mínima (*"Declaraada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel"*)²⁷.

O **imposto territorial rural** (ITR) também poderá ter alíquotas progressivas, fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, §4º, I, CF).

Embora a CF refira-se a impostos, o STF tem precedentes mencionando que **o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado para todos os tributos**.²⁸

● PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA

A União não pode instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, mas admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, I, CF).

O princípio da uniformidade também proíbe que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabeleçam diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (art. 152, CF). Neste caso, o princípio é também chamado de **não-discriminação tributária ou não-diferenciação tributária**.

O Supremo Tribunal Federal tem precedentes não admitindo a instituição de alíquotas diferenciadas de IPVA para veículos importados e os de procedência nacional. Não considera legítimo que a alíquota do IPVA seja uma para os veículos de procedência nacional e outra, maior, para os veículos importados²⁹. Porém, a EC 42/03 acrescentou o §6º ao art. 155, CF, passando a admitir que o IPVA possa ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização (inciso II). Com isto, a lei poderia estabelecer alíquotas diferentes entre o automóvel nacional e o importado, como também prever alíquotas diversas, dependendo da utilização do veículo (automóvel de passeio, utilitário, caminhões, etc.).

²⁶ *"É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis-ITBI com base no valor venal do imóvel"*. RE 234.105-SP.

²⁷ RE 602.347

²⁸ STF, RE 598.572.

²⁹ RE, AgR 367.785.



TRIBUTO. CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO

O artigo 3º, CTN conceitua tributo nestes termos:

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.

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória

O pagamento do tributo é uma obrigação de dar dinheiro, com a finalidade de custear o Estado. O Direito Tributário impõe unilateralmente o dever de pagar o tributo, independentemente da vontade do obrigado, ou seja, da vontade do contribuinte.

Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

O que significa dizer que a moeda é a via ordinária para o pagamento de tributos “ou cujo valor nela se possa exprimir”, em face de poder ser pago por estampilha ou vale postal. Cumpre destacar, portanto, que na legislação tributária brasileira é vedado o pagamento de tributo *in natura* e *in labore*. Como exceção, pode-se referir a Lei Complementar 104/01 que passou a admitir a dação em pagamento de bens imóveis prevista no artigo 156, XI, CTN.

Que não constitua sanção de ato ilícito

Significa que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária a ilicitude. Exemplificando, não pode a lei (hipótese de incidência) prever a cobrança de ICMS sobre operações de circulação da droga heroína. Entretanto, não impede que o resultado financeiro da consequente ilicitude gere obrigações de pagar tributo, pois atende a hipóteses de incidência, tais como auferir renda (IR).

Instituída em lei

De acordo com o princípio da legalidade, só a lei pode criar tributos, sendo vedada a criação de tributo mediante ato infralegal. Deve-se observar as exceções expressamente previstas pela Constituição, nos termos do seu art. 62, § 2º, quanto às medidas provisórias.

Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada

Essa regra significa que a lei não deixa ao alvitre do agente da administração tributária que faça juízo de oportunidade e conveniência no que tange à cobrança de tributos, devendo o agente, sempre que tomar ciência da ocorrência de um fato gerador fazer o lançamento e cobrar o tributo em decorrência do princípio da indisponibilidade do interesse público, sendo vedado por iniciativa própria, deixar de fazê-lo, sob pena de responsabilidade funcional.

● CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

A Constituição Federal, em seu artigo 145, estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir **impostos**, **taxas** e **contribuições de melhoria**.

Outras duas espécies tributárias elencadas na Constituição são os **empréstimos compulsórios** - previstos no art. 148, I e II, CF – e as contribuições especiais – nos termos dos arts. 149, 149-A e 195 da CRFB/88. O CTN considera como espécies tributárias os impostos, taxas e contribuições de melhoria, porém, a ideia de que se deve analisar exclusivamente o fato gerador e, com base nele, classificar o tributo como uma das três espécies, posição defendida pela chamada escola tricotômica foi superada a partir do momento em que a CRFB/88 estabeleceu cinco espécies tributárias distintas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições especiais que abarcam as contribuições do art.149, 149-A e 195 da CRFB/88.

● IMPOSTOS

Os impostos são chamados de tributos não vinculados, já que seu fato gerador não está ligado a nenhuma atividade estatal específica. Seu conceito está explicitado no artigo 16, CTN, que assim preceitua:

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



A receita da arrecadação de impostos servirá para financiamento do ente estatal, custeando serviços e finalidades a serem postos para toda a coletividade, independentemente de para contribuintes ou não-contribuintes. Tal valor é aplicado na sociedade como um todo, não importando o indivíduo que foi sujeito da relação jurídico-tributária. Ressalte-se que tal exação pode nascer ou pelo comportamento ou pela situação jurídica do sujeito.

Conforme artigo 167, IV, CF, fica vedada a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo as exceções expressamente apresentadas³⁰.

Os impostos incidem:

- sobre o comércio exterior;
- sobre o patrimônio;
- sobre a prestação de serviços;
- sobre a renda;
- sobre a produção;
- sobre operações de circulação de mercadorias;
- ainda sobre outras situações assim definidas expressamente pela Constituição.

A **progressividade do imposto** tem como escopo a majoração das alíquotas dos impostos, conforme o critério base estabelecido na Constituição. O montante do imposto é alterado progressivamente, tendo como fim último a completa efetivação, em tese, do princípio da isonomia e da capacidade contributiva, prevenindo desigualdades na imposição da exação. É o que a doutrina denomina de **imposto progressivo**. No mais das vezes, ao buscar a efetivação da progressividade, a lei escolhe a base de cálculo como referencial aplicável, impondo alíquota maior, conforme o aumento da base de

³⁰ Art. 167. (...)

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