



Concurso Público 2016


# Técnico Judiciário – Área Administrativa

Sem especialidade

## Noções de Direito Tributário



### Conteúdo

 Sistema tributário nacional: dos princípios gerais, das limitações ao poder de tributar. Espécies de tributo. Sujeito ativo. Sujeito passivo: contribuintes, substitutos e responsáveis tributários. Constituição do crédito tributário. Existência, exigibilidade e exequibilidade do crédito tributário. Suspensão do crédito tributário. Extinção do crédito tributário. Exclusão do crédito tributário. Administração tributária: órgãos da administração tributária federal, fiscalização, inscrição em dívida ativa, certidões negativas de débito. Impostos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Repartição das receitas tributárias.

 Coletâneas de Exercícios **1 e 2**

## Dos Princípios Gerais

### Conceito e Classificação

#### Tributo



O termo "tributo" é utilizado em várias acepções. A definição técnica do que seja tributo, nos termos do art. 146, inciso III, alínea a, da CF, é dada por lei complementar.

O Código Tributário Nacional - CTN, Lei Federal 5.172, de 25.10.1966, foi recepcionado pela atual Constituição Federal como lei complementar. Significa dizer que, apesar de formalmente tratar-se de lei ordinária federal, o CTN tem força de lei complementar dentro do sistema tributário nacional.

## Sistema Tributário Nacional

### TÍTULO I

#### Disposições Gerais

**Art. 2º do CTN** - O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.



É no art. 3º do CTN que encontramos a definição de "tributo", para fins de nosso estudo.

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



O tributo é gênero, de que são espécies o **imposto**, a **taxa** e a **contribuição de melhoria**.

A função básica do tributo é garantir recursos financeiros para o funcionamento do Estado.

O fundamento jurídico do tributo é o poder fiscal do Estado, e seu elemento essencial é a coercibilidade, vale dizer, prerrogativa legal de o Estado compelir o contribuinte ao pagamento da prestação.

**Art. 4º do CTN** - **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.



A natureza jurídica do tributo é determinado pelo fato gerador, sendo irrelevantes para qualificar a sua natureza jurídica:

I. denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II. Destinação legal do produto de sua arrecadação (art. 4 do CTN).

#### Classificação



Quanto à função, os tributos podem ser **fiscais**, **extrafiscais** e **parafiscais**.

**Fiscais** são aqueles que têm como objetivo a arrecadação de recursos financeiros para o Estado: é a função tradicional e típica.

**Extrafiscais** são aqueles cuja objetivo é a intervenção do Estado na economia, estimulando ou desencorajando atividades econômicas ou consumo de certas mercadorias, por meio da diferenciação de alíquotas.

**Parafiscais** são os tributos instituídos para arrecadar recursos a serem utilizados em atividades não propriamente do Estado, como os conselhos profissionais.

Os tributos são ditos **diretos** quando atingem a riqueza do contribuinte, incidindo sobre seu patrimônio ou renda, **indiretos** são aqueles que incidem sobre a produção ou circulação de riquezas.


Se as alíquotas se elevam quando a base de cálculo aumenta, os tributos são ditos **progressivos**; se permanecem

constantes, proporcionais, se diminuem, **regressivos**.

O tributo é **pessoal**, quando considera a pessoa do contribuinte, sua situação ou grau de riqueza; **real**, quando só considera a matéria tributável.

## Espécies de Tributos

**Art. 5º do CTN: (Código Tributário Nacional) "Os tributo são impostos, taxas e contribuições de melhoria".**

 Dessa forma, para o CTN são três as espécies do gênero tributo: **Imposto, Taxa e Contribuição de Melhoria**.


No entanto, discute-se hoje se somente as três espécies mencionadas estariam dentro do conceito de tributo.

Uma corrente majoritária entende que não existem apenas esses três tributos, mas outros, que decorrem duma interpretação sistemática da CF (nossa Carta Magna engloba outros tributos em seu Título reservado ao Sistema Tributário Nacional, apesar de não contidos na previsão do art. 145 ).

Consoante o **texto constitucional**, há cinco tipos de tributo: os **impostos**, as **taxas** (e tarifas), as **contribuições de melhoria**, os **empréstimos compulsórios** e finalmente as **contribuições sociais**, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

## Impostos

**Art. 16 do CTN: " Tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".**

 Os impostos estão, também, definidos na Constituição, estando inclusive determinados a qual entre a federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) cabe a instituição e cobrança de cada imposto. A possibilidade de criação de novos impostos é muito restrita em vista dos requisitos previstos no artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, isto é, novos impostos somente poderão ser instituídos pela União por meio de lei complementar, não podendo ter base de cálculo ou fato gerador próprios dos outros impostos previstos na Constituição e não poderão, ainda, ser cumulativos.

Os impostos caracterizam-se por não trazer qualquer vinculação entre a receita auferida com os contribuintes e a atividade estatal que será desenvolvida pelo Estado, isto é, a receita vinda dos impostos não precisa reverter em favor dos contribuintes que pagaram o tributo.

Destina-se a satisfazer as despesas gerais da administração, sem qualquer especificidade de aplicação. A Administração Pública escolhe o destino da receita.

**Art. 145 da Constituição Federal - 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.*

**Art. 145, II da Constituição Federal - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.**

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

**Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.**

**Art. 79 do CTN - Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:**

*I - utilizados pelo contribuinte:*

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

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

*II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;*


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

**Art. 145 da Constituição Federal - ( ... )**

*(...)*

**§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.**

## **Taxas**

 A Administração exerce o poder de polícia quando regula a atuação do particular, limitando ou disciplinando direito, sempre em razão do interesse público. Como exemplo, embora o direito à propriedade classicamente permita que o proprietário afixe quaisquer objetos na fachada de seu imóvel, é possível que o poder público, baseado no interesse público a uma paisagem urbana limpa, limite tal poder, vedando anúncios, afixados na fachada do imóvel, acima de determinado tamanho ou abaixo de uma altura mínima. Ao exercer esse poder de polícia, fiscalizando o cumprimento da postura que limita a afixação de anúncios, no exemplo dado, o poder público tem um gasto que poderá ser suportado pelos fiscalizados, por meio de taxa pelo exercício do poder de polícia.

Os serviços públicos que são custeados pela taxa, ou seja, aqueles que ensejam a tributação específica do particular, são aqueles em que não há facultatividade na utilização e que aproveitam especificamente a cada um dos contribuintes, sendo possível a determinação do aproveitamento por cada um deles. Se houver opção do contribuinte em tomar ou não o serviço, havendo total facultatividade, portanto, não cabe falar em taxa.

Serviços públicos específicos e divisíveis, que admitem a tributação por taxa, são aqueles prestados *uti singuli*, aqueles serviços em que é possível determinar quanto cada um dos usuários deles se utilizou no mês anterior, por exemplo. Como exemplos, o serviço de coleta de lixo domiciliar é específico e divisível, podendo ser determinado quanto cada um dos usuários aproveitou da atividade estatal. Já o serviço de limpeza de ruas e praças não é um serviço público específico e divisível, não se podendo determinar quanto cada um dos cidadãos, individualmente considerados, aproveitou da atividade estatal (é serviço prestado indistintamente a toda a coletividade - *uti universi*).

A utilização do serviço público pode ser efetiva ou potencial. Ou seja, se a utilização do serviço for compulsória, se o contribuinte não tiver opção senão utilizar-se de tal serviço, basta ser colocado à sua disposição para que o tributo seja devido. Voltaremos à questão da compulsoriedade mais adiante, ao vermos as tarifas.

Quanto à taxa, cabe destacar ainda que as atividades estatais que a ensejam devem ser regulares, dentro dos âmbitos de competência dos entes tributantes. Isso significa que a taxa pela prestação de um serviço público somente pode ser cobrada por quem tenha competência para prestar tal serviço (seja a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios) e na medida em que o presta nos termos da lei.


A taxa por exercício de poder de polícia somente é devida ao ente que exerce tal poder de maneira efetiva e concreta (não há exercício *potencial*), limitando ou fiscalizando a limitação de direitos e liberdades individuais, dentro de suas competências nos termos da lei.

Por fim, importante frisar que a base de cálculo da taxa não pode ser própria de imposto (art. 145, § 2º, da CF). Considerando que a base de cálculo deve guardar relação estrita com o fato gerador do tributo, quantificando-o, e considerando que o fato gerador do imposto é situação desvinculada de qualquer atividade estatal específica,

podemos afirmar que base de cálculo própria de imposto é qualquer base de cálculo que não quantifique qualquer atividade estatal.

Evidentemente, a base de cálculo da taxa deve ser própria de taxa, ou seja, deve quantificar seu fato gerador, refletindo o custo do serviço prestado ou do exercício do poder de polícia correspondente. Diversas taxas cobradas por municípios, para custeio de serviços de coleta de lixo ou pela fiscalização de estabelecimentos, por exemplo, foram derrubadas na justiça, já que o valor do tributo não refletia o custo do serviço prestado ou da fiscalização, sendo comum o cálculo de tais taxas sobre uma base de cálculo como a área do imóvel do contribuinte, que nada tem a ver com tais custos (é base de cálculo própria de imposto).

## Tarifas

 Assim como as taxas, as tarifas servem para remunerar serviços prestados pela Administração. Mas as tarifas não são tributos. São preços públicos que remuneram serviços de utilização facultativa (não compulsória), não se submetendo aos princípios da legalidade e anterioridade, entre outros.

Note-se que tanto a tarifa como a taxa podem ser exigidas em face de um serviço público específico e divisível, sendo que boa parte da doutrina entende que o diferencial entre uma e outra cobrança está na compulsoriedade na utilização de tais serviços. Se a utilização não é facultativa, o contribuinte deve ser protegido pelo princípio da legalidade, pois somente a lei tributária poderá impor a prestação pecuniária correspondente que se revestirá da forma de taxa. A compulsoriedade, como diferencial da taxa e do preço público, é referida pela Súmula 545 do STF.

Como exemplo, na maior parte das cidades, a utilização dos serviços de coleta de lixo é compulsória, ou seja, o cidadão não pode se recusar a utilizar o serviço por uma questão de saúde pública. Neste caso, a compulsoriedade permite a cobrança da taxa inclusive quando o cidadão não tomar o serviço (utilização potencial, CTN, art. 79, I, b).

Como um segundo exemplo, se um cidadão resolver viajar para o exterior, haverá de se valer obrigatoriamente dos serviços de emissão de passaporte, pagando, portanto, taxa e não preço público. Mas neste segundo exemplo, veja que há uma opção do cidadão, que pode optar em não viajar e, portanto, não se valer do serviço público. Por conta disso, se não podemos falar em utilização facultativa do serviço (caso em que seria cobrado preço público), não há, tampouco, uma compulsoriedade absoluta em se tomar o serviço, não cabendo falar em cobrança de taxa pela utilização potencial (CTN, art. 79, I, b), mas apenas taxa pela efetiva utilização do serviço (CTN, art. 79, I, a).

Como um terceiro exemplo, um cidadão que solicite cópia simples de um processo a um cartório judicial pagará preço público, já que há absoluta facultatividade na utilização do serviço, não havendo qualquer compulsoriedade. O cidadão, se achar que o preço público da cópia simples está muito alto, pode pegar os autos do processo e conseguir as cópias em qualquer papelaria. Tal serviço é prestado pelo Estado em regime de direito privado, concorrendo com a iniciativa privada, sendo de utilização completamente facultativa pelo cidadão, não cabendo falar em cobrança de tributo.

Outros doutrinadores, por enfoque diverso, entendem que sempre que o serviço for prestado por uma concessionária de serviço público, nos termos do art. 175 da CF, sua remuneração se dará por tarifa.


## Contribuição de Melhoria

### **Art. 145 da Constituição Federal - ( ... ) ( ... )**

*III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.*

*( ... )*

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

 O artigo 145, III, da Constituição Federal estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir Contribuição de Melhoria, decorrente de obras públicas. A Contribuição de Melhoria é arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual a valorização de cada imóvel beneficiado pela obra.

As obras públicas que podem dar origem à contribuição de melhoria estão elencadas no art. 2º do Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1.967.

O sujeito passivo do tributo é o proprietário do imóvel valorizado pela obra pública, devendo ser obedecidos os limites individual e total fixados na lei, sob pena de se verificar verdadeiro confisco.

Regra esse tributo o princípio de que não é lícito a nenhum particular enriquecer-se às custas da coletividade.

**Podem ser:** Obras públicas, para efeito de incidência da contribuição, as de:

*I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;*

*II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, ponte, túneis e viadutos; construção ou ampliação de sistema de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;*

*III - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicação em geral ou de suprimento de gás;*

*IV - proteção contra inundações, retificação e regularização de cursos d'água;*


*V - pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;*

*VI - construção de acessos aos aeródromos e aeroportos;*

*VII - aterros e realização de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico;*

*VIII - execução de quaisquer outros melhoramentos que resultem em benefício de imóveis particulares.*

## **Contribuições Especiais**

 As contribuições, espécie de tributo, diferenciam-se dos impostos, pois a arrecadação destes desvincula-se de qualquer atividade estatal, enquanto a arrecadação daquelas têm finalidade específica. Diferenciam-se das taxas, pois estas são cobradas como contraprestação de um serviço específico prestado ou posto à disposição do contribuinte, enquanto aquelas financiam atividades genéricas, não divisíveis.

É competência privativa da União - Somente a União pode instituir, arrecadar e fiscalizar Contribuição Especial.

**Podem ser:**

\* **Sociais**, como as contribuições para financiamento da seguridade social.

\* **O FGTS** criado com finalidade específica de dar ao trabalhador um fundo emergencial para ampará-lo financeiramente por um certo período, caso ele venha a ser demitido da empresa. E mais: Pis, Pasep, Salário Educação, Contribuição Sindical, Etc.

\* **De intervenção no domínio econômico (CIDE)**; para financiamento das atividades de intervenção, como a CIDE Combustíveis, instituída para arrecadar recursos destinados a subsidiar preços ou transporte de combustíveis, financiar projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e programas de infraestrutura de transportes.

\* **De interesse das categorias profissionais ou econômicas**, como as contribuições para os Conselhos de Administração. São aquelas para regulamentação de categorias profissionais ou econômicas (ex. OAB, CREA, CRM, etc.).

Os recursos arrecadados não se incorporam ao orçamento da União, mas sim aos do respectivo Conselho federal da categoria profissional.

Não obedecem ao Princípio da Anterioridade Fiscal, ou seja, podem ser cobradas no mesmo exercício fiscal em que foram instituídas ou aumentadas.

Tem o valor estabelecido em cada Estado pela Seção do Conselho Federal da respectiva categoria.

**Art. 149 da Constituição Federal - 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 artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.**

...

§ 2º. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.



Apesar da "exclusividade", os demais entes federados podem estabelecer contribuições sociais ...

**Art. 149, § 1º. da Constituição Federal - Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o artigo 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.**

... e as prefeituras podem instituir contribuições de intervenção no domínio econômico:

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

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

## Contribuições Sociais



As contribuições sociais, no sistema tributário brasileiro, dividem-se em duas espécies:

a) as previstas no art. 149 da CF;

b) as mencionadas no art. 195 da CF.

Elas estão submetidas às regras do art. 146, III, da CF (normas gerais em matéria de legislação tributária, notadamente no referente aos aspectos de definição de tributos e suas espécies. Elas estão vinculadas aos princípios da legalidade e da isonomia tributária, conforme previsão do art. 150, incisos I e II, da CF.

Não há, na atualidade, discordância sobre a natureza tributária das contribuições sociais. O Supremo Tribunal Federal já definiu em tal sentido, pelo que as divergências doutrinárias sobre o tema passam a ser consideradas, apenas, como fonte de estudo.

Uma análise sistemática dos aspectos jurídicos que recaem sobre as contribuições sociais autoriza a afirmação dos seguintes enunciados a seu respeito:

As contribuições sociais distinguem-se das contribuições interventivas previstas no art. 149 da CF, das corporativas que estão reguladas, também, no art. 149 da CF, e das de serviço social e sistema sindical previstas no art. 240 da Carta Magna).

Não obstante divergências doutrinárias, o Supremo Tribunal Federal já declarou que as contribuições sociais destinadas à seguridade social são enquadradas, no sistema tributário nacional, como tributo.

Somente a União Federal é quem está autorizada, pela Constituição Federal, a instituir contribuições sociais

destinadas à seguridade social.

As contribuições sociais estão subordinadas ao princípio da anterioridade nonagesimal, conforme posto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal.

As contribuições sociais podem ser compreendidas como sendo uma espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado.

O fato gerador das contribuições sociais é a "*atuação indireta do Poder Público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária. A contribuição social caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes). Tem seu fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado*"

(Kiyoshi Harada, in *Direito Financeiro Tributário*, Atlas, 6ª. edição, pg. 257).

Os arts. 194 a 204 da Constituição Federal especificam que o produto da arrecadação das contribuições sociais está destinada a financiar a saúde, a previdência e a assistência social.

As fontes de receita das contribuições sociais são as nominadas nos incisos I e II do art. 195 da CF. A redação atual do referido artigo, após a EC n. 20/98, é a seguinte:

**Art. 195 da Constituição Federal - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:**

**I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:**

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;"

**Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98:**

**II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;" Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98:**

**III - sobre a receita de concursos de prognósticos.**

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

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

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.


§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. "Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98



§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra. **"Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98:**

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. **"Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98:**



 Em 1970 foram instituídos o PIS - Programa de Integração Social (LC nº 7/1970) e o PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (LC nº 8/1970), cujos respectivos fundos foram unificados em 1975 (LC nº 26/75).

O objetivo do PIS é promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas (LC nº 7/1970, art. 1º). Não foi definido qualquer objetivo para o PASEP!

São contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações.

No caso das empresas, a base de cálculo é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Desse total são excluídas: vendas canceladas; descontos incondicionais concedidos; IPI e ICMS cobrados pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas; resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Hoje também as operações de importação passaram a ser tributadas pelo PIS, corrigindo distorção anterior: lembremos que a única diferença desejável de tributação entre produtos nacionais e importados deve ser a aplicação do Imposto de Importação.

No caso das demais entidades, o tributo terá como base de cálculo a folha de pagamentos.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real pelo Imposto de Renda recolhem PIS/Pasep não cumulativo. Nesse caso é descontada a contribuição presumivelmente recolhida sobre: aquisições de bens e serviços; despesas de aluguéis, empréstimos e financiamentos; energia elétrica; amortização de máquinas e equipamentos; mercadorias devolvidas; amortização de investimentos em imóveis de terceiros.

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, para atender exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

A COFINS é cobrada de modo semelhante ao PIS/PASEP, com alíquotas diferenciadas, mas nunca incide sobre folha de pagamento.

Uma terceira contribuição, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), foi instituída pela Lei nº 7.689/1988, para também financiar a seguridade social.

A base de cálculo depende da opção da empresa quanto à tributação do Imposto sobre a Renda: para as optantes pelo lucro real, consiste no lucro contábil; para as optantes pelo lucro presumido, uma fração da receita bruta, a saber 16% se a atividade for comercial, industrial, hospitalar ou de transportes e 32% para as demais.

Temos então quatro contribuições, semelhantes entre si quanto aos objetivos, com exceção do PIS/PASEP, e quanto à base de cálculo, umas incidindo sobre o faturamento, outra sobre o lucro resultante desse mesmo


faturamento.

O fato desses tributos se apresentarem na espécie de contribuições permite que não sejam partilhados entre a União e os demais entes federativos e possam ter seu destino previamente definido, diferentemente dos impostos.

A forma de cálculo dessas contribuições é bastante próxima a de alguns impostos, mas não se aplica às contribuições a vedação prevista no § 2º do artigo 145 da Constituição, *verbis*:

**§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.**

### **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**

 A Lei nº 10.168 de 29 de dezembro de 2000 instituiu contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o "Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação", com o objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

Do total da arrecadação são destinados 17,5% ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio; 17,5% ao Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde; 7,5% ao Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos - Genoma; 7,5% ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico; e 10% ao Programa de Inovação para Competitividade.

Essa CIDE é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior, e incide à alíquota de 10% sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações assumidas em razão dessas licenças ou contratos.

A Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001 institui CIDE sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), devendo o produto da arrecadação ser destinado ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

O produto das duas contribuições em princípio reverterá indiretamente para os contribuintes desses tributos, no primeiro caso pelo desenvolvimento local de novas tecnologias, tornando desnecessária sua contratação no exterior, e no segundo organizando o mercado, combatendo os efeitos danosos ao meio ambiente e ampliando a demanda.

No comércio exterior temos o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), previsto no Decreto-lei nº 1.142, de 30 de dezembro de 1970, para ser uma das fontes de recursos para o Fundo de Marinha Mercante (FMM) destinado, por sua vez, a prover recursos para a renovação, ampliação e recuperação da frota mercante nacional, e para assegurar a continuidade e regularidade de produção à indústria de construção naval no País. Mesmo tendo sido criado antes da Constituição de 1988 e com a denominação "adicional", o AFRMM é também uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

### **Outros tributos (Na Constituição Federal)**

 A Governo Federal pode, ainda, criar **empréstimos compulsórios**, outros impostos, denominados residuais e ainda impostos extraordinários, em caso de guerra externa.

**Art. 148 da Constituição Federal - 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 artigo 150, III, "b".*

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


 O **Empréstimo Compulsório** é o tributo instituível pela União, e tem por finalidade custear despesas extraordinárias de investimento público relevante.

### **Art. 154 da Constituição Federal - A União poderá instituir:**

*I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;*

*II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.*

Empréstimo compulsório:

 São tributos e se classificam em imposto, taxa ou contribuição, conforme o regime jurídico que se constitui. Somente a União pode instituir e exige Lei Complementar.

### **Poderão ser criados para:**

I) atender as despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa ou sua iminência e calamidade pública e  
II) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, obedecido o princípio da anterioridade (diferente do inciso I que pode incidir imediatamente).


Estes são pressupostos de criação deste tributo, só é possível empréstimo compulsório com relação a estas matérias.

Não importa a destinação dinheiro arrecadado, ele nunca perde sua natureza de tributo.

São restituíveis. A lei que o criou que deve estabelecer como serão devolvidos, cria um direito subjetivo ao contribuinte. Se foi pago em moeda deve restituir em moeda e no ser valor integral, incide correção monetária.

A União não pode criar empréstimo compulsório sobre tributos de competência de outras pessoas políticas. O contribuinte tem direito de cessar o pagamento deste tributo se houver desvio de finalidade.

## **Das Limitações do Poder de Tributar**


 Cada ente federado poderá instituir determinados tributos, podendo ser denominados, por isso, **entes tributantes**.

Cada ente tributante é autônomo, subordinando-se às limitações previstas na Constituição Federal. Cabe frisar que a União não tem ingerência sobre Estados, nem esses sobre os Municípios, cada qual independente e autônomo frente aos demais, nas suas respectivas esferas de competência.

Assim a legislação de cada um é independente das demais, todas orientadas pelos preceitos constitucionais.

No caso do ICMS existem também os Convênios, firmados entre os estados, que servem para uniformizar, na medida do possível, as respectivas legislações.


### **Art. 150 da C.F - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:**

 O Estado só pode exigir tributo que tenha sido estabelecido por lei em sentido estrito, ou seja, Constituição Federal, lei complementar e lei ordinária. Se o tributo não for estabelecido por lei, carecerá de compulsoriedade (legalidade estrita).

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

 Existem exceções parciais: é possível ao Poder Executivo alterar as alíquotas do II, IE, IPI e IOF.

**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;**

 É a proibição de privilégios para uns contribuintes, em prejuízo dos demais.

Este princípio não impede o estabelecimento de isenções, suspensões e mesmo anistias. Os critérios têm que ser neutros e justificáveis.

Significa uma regra relativa, ou seja, quanto mais relativamente iguais forem as situações igual terá que ser o tratamento e quanto menos relativamente iguais forem as situações mais desigual terá que ser o tratamento. Portanto, esse Princípio consiste em tratar desigualmente os iguais e desigualmente os desiguais à medida em que se desiguam. É um Princípio que se aplica a todas as Pessoas Políticas de Direito Público interno (União, Estados, DF, Municípios, Autarquias, Fundações) e diz respeito a qualquer espécie tributária, portanto o Princípio da Igualdade é aplicado em qualquer tipo de tributo.

**Proibições o Princípio da Igualdade**

- As pessoas Políticas não podem instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente;

- As Pessoas Políticas não pode instituir tratamento igual a situações que não forem equivalentes.


**EXEMPLO 1**

Gilmar é taxista e exerce essa profissão. Em determinado momento ele quer trocar o seu veículo. Existe um regime especial aplicável aos taxistas que possibilita a aquisição do veículo com isenção de tributos. Se Gilmar atende a situação dos demais taxistas e o veículo que irá ser adquirido goza do referido regime especial, o único tratamento possível que João terá que ter será o tratamento igual aos demais taxistas.


**EXEMPLO 2**

Município de Carataguá instituiu um regime especial para atrair novas empresas. A lei daquele Município aprovada pela Câmara Municipal contém em um dos seus Artigos 8 requisitos que devem ser atendidos pela empresa aderir ao regime criado. A Prefeitura recebe um pedido de determina fábrica querendo aderir ao regime especial instituído. A Fábrica só atendeu 7 dos requisitos previstos pela lei, por isso não pode o Município conceder o regime especial para a empresa porque o Princípio da Igualdade não permite que seja dado tratamento igual ao dado às demais empresas que obtiveram o benefício se as situações não forem equivalentes.

**III - cobrar tributos:****a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;**

 A lei não pode tributar fatos ocorridos no passado, do contrário os contribuintes não poderiam planejar suas ações e estariam sujeitos a cobranças para as quais poderiam não ter separado os recursos necessários. Entretanto a lei pode afetar os fatos passados, como por exemplo, modificando os critérios de fiscalização.

**b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;**


 Além de não poder tributar os fatos do passado, a lei também não pode tributar os fatos que ocorram no mesmo exercício financeiro em que for publicada, para dar tempo à sociedade de planejar suas ações, tendo em vista os efeitos tributários que essas ações podem acarretar.

Há exceções. O artigo 150, § 1º, "b", CF, preceitua que " é vedado à União, Estado, DF e Municípios exigir tributos no mesmo exercício financeiro que o instituiu ou aumentou, exceto nas seguintes hipóteses"


- Empréstimos Compulsórios Emergenciais (Art. 148, I)
- Imposto Sobre Importação (Art. 153, I);
- Imposto Sobre Exportação (Art. 153, II);
- IPI (Art. 153, IV);
- IOF (Art. 153, V);
- Impostos Extraordinários por motivo de Guerra Externa ou sua iminência (Art. 154, II);

- Contribuições instituídas para financiamento da Seguridade Social ( Art. 195, § 6º) - São exceções ao Princípio da Anterioridade porque podem entrar em vigor no mesmo exercício fiscal da publicação da lei que as instituiu, porém obedecendo o período mínimo de 90 dias da publicação da lei.

**c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

 Pode acontecer que uma lei que aumente ou institua tributo venha a ser publicada no último dia do ano. Pelo princípio da anterioridade tributária o tributo poderia vir a ser cobrado no dia seguinte, o primeiro do ano. Para garantir um intervalo mínimo, é exigido o transcurso de 90 dias entre a publicação e o início da cobrança. Portanto, tem como objetivo possibilitar ao contribuinte planejar a sua carga tributária durante o exercício fiscal. Significa que, em regra, o tributo só pode ser exigido no exercício fiscal seguinte e decorridos 90 dias da publicação da lei que o instituiu ou o majorou.

**IV - utilizar tributo com efeito de confisco;**

 Além de respeitar a capacidade econômica do contribuinte, o Estado não pode tributá-lo com o intuito de confiscar seu patrimônio: o tributo é necessário como fonte de recursos para o Estado (que deverá retornar como retribuição em serviços para a sociedade), mas não deve representar um ônus excessivo para os contribuintes.

Abrange todas as pessoas Políticas e todos as espécies tributárias. Significa o princípio da razoabilidade na tributação, ou seja, não pode haver uma tributação que não seja razoável, como, por exemplo, cobrar multas de valores muito acima do próprio valor do tributo (multa de três vezes o valor do tributo) ou instituir um tributo que não seja de um valor razoável, proporcional ao benefício. Como não existe o conceito legal de Confisco, devem ser observadas algumas características para que o Princípio seja configurado:

- O confisco tributário sempre tem que ser alegado pela parte prejudicada (sujeito passivo);
- O confisco tem que ser alegado e só pode na verdade ser mensurado em relação a toda a carga tributária incidente sobre a pessoa ou atividade. Não é possível ser alegado, por exemplo, que somente um imposto está sendo utilizado com efeito de confisco;
- Se o contribuinte por negligência, imprudência ou inadimplência não tiver recolhido o tributo na data correta, o valor cobrado (que poderá ser elevado em razão de multas, juros, correção monetária etc.) não poderá ser alegado pelo contribuinte que o tributo está sendo utilizado como efeito de confisco.

**V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;**

 Os tributos também não devem ser meios de impedir ou restringir a liberdade de circulação de pessoas e mercadorias entre os diversos pontos do País.

A cobrança de ICMS no transporte não configura violação a esse princípio, desde que razoável, semelhante à tributação de outros serviços.


O pedágio está especificamente ressalvado.

**VI - instituir impostos sobre:**

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

**b) templos de qualquer culto;**

**c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;**

 A Constituição Federal protege, ao conceder imunidade tributária aos templos, os valores religiosos, permitindo absoluta liberdade de crença e igualdade entre as várias correntes de fé.

A imunidade tributária concedida aos partidos políticos é uma consequência dos princípios do regime democrático adotado pelo Constituinte.

Os partidos políticos que gozam da imunidade questionada são os que existem com amparo no ordenamento jurídico e com a finalidade de serem vias para a escolha dos dirigentes da Nação. O art.17 da CF cuida de reconhecê-los como entes jurídicos.

O mencionado benefício fiscal só atinge, portanto, os partidos criados de acordo com a lei e cujos objetivos

recebam amparo constitucional.

A imunidade só será reconhecida se o partido político comprovar que:

- a) está devidamente constituído de acordo com a lei específica (Lei Orgânica dos Partidos Políticos);
- b) cumpre todas as normas estatutárias no exercício da representação partidária política;
- c) obedece aos pressupostos do Código Tributário Nacional.

As rendas, o patrimônio e os serviços prestados não sofrem incidência de impostos.

Quanto às entidades sindicais, a imunidade em questão não alcança as associações sindicais dos empregadores. Embora a restrição não represente homenagem ao princípio da igualdade em um regime democrático, está posta na Carta Magna, pelo que se há de reconhecer-se como uma fuga àquela garantia maior. As entidades sindicais dos empregadores não estão proibidas de se beneficiarem de isenções, desde que sejam outorgadas por lei e de acordo com os parâmetros constitucionais e legais já examinados.

Observe-se que o gozo da imunidade está subordinado a que os requisitos fixados em lei sejam atendidos. Atualmente, o art. 14 do CTN, fixa as obrigações que devem ser cumpridas pelas entidades prestigiadas pela imunidade.


A razão desse benefício fiscal é não opor qualquer restrição à criação de sindicatos dos empregados, garantindo-lhes absoluta atuação no exercício da representação da classe.

No que se refere às instituições educacionais, há, na atualidade, vários pronunciamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre a imunidade de instituições de educação ou instituições de assistência social.

É de se destacar, no tocante às instituições de assistência social, a diferenciação existente entre "assistência social *lato sensu*", que abrange a previdência, saúde e assistência social propriamente dita, e a "assistência social *scritto sensu*". Esta só abrange a assistência, excluindo, conseqüentemente, a saúde e a previdência.

Tratando-se de imunidade constitucional, que cobre patrimônio, rendas e serviços, não importa se os imóveis de propriedade da instituição de assistência social são de uso direto ou se são locados.

#### **d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.**

 Essa imunidade tem por finalidade permitir a livre manifestação do pensamento, de ideias e de incentivo aos aspectos culturais. Na atualidade, a preocupação tem girado em torno do livro eletrônico.

Hugo de Brito Machado, em artigo publicado no site "www.jusnavegandi.com.br" explora o assunto. Segue posicionamento assumido pela maioria dos doutrinadores. Transcrevemos as conclusões do referido artigo:

"Com base no que foi exposto neste estudo, chegamos às seguintes conclusões:

a) O disposto no artigo 150, VI, "d", aplica-se também aos livros contidos em CD-ROM, disquetes, na *internet*, ou em qualquer outro suporte físico, pois:

a.1) A constituição deve ser interpretada a fim de se conceder máxima efetividade às suas normas;

a.2) A constituição deve ser interpretada com o intuito de se adequar suas normas à nova realidade, a fim de garantir sua rigidez e sua supremacia, sob pena de suas regras restarem estioladas com o decorrer do tempo;

a.3) Mesmo que sejam utilizados os métodos tradicionais de hermenêutica, todos levam à conclusão de que o livro eletrônico também é imune, com exceção da interpretação literal, causadora de verdadeiros absurdos quando utilizada de forma isolada;

a.4) Sendo coisas distintas o livro e seu suporte físico, e sendo os Cds, disquetes e similares apenas o mais novo suporte físico dos livros, mesmo utilizando a interpretação literal concluímos ser o livro eletrônico imune, pois, literalmente, é um livro, houve uma evolução no conceito de livro, e onde o legislador não distinguiu (livros...) não cabe ao intérprete distinguir;

a.5) Da mesma forma como o papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos é imune, também estão albergados pela imunidade os suportes físicos dos livros, jornais e periódicos eletrônicos: (CDs, DVDs, disquetes, ou similares que sejam destinados em sua gravação.)"

**e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)**

§ 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. *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem móvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, *g*. *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

## Tipos de Isenções

**Genéricas** - Aquelas instituídas por lei e que o contribuinte não precisa requerer o benefício, que automaticamente é previsto na lei e que, se materializando a situação, estará automaticamente concedida a isenção (**exemplo:** IR Pessoa Física. A lei já prevê uma tabela de tributação. Aquele que está enquadrado abaixo do valor fixado na tabela do IR não paga Imposto de renda). Não gera direito adquirido.

**Como será a Isenção Genérica em relação ao Princípio da Anterioridade? existem duas hipóteses:**

- Digamos que Diogo produz mel para comercialização. Portanto, tem um sítio apicultor. Ele iniciou o exercício financeiro de 2006 com a isenção. Uma lei Municipal publicada hoje revoga a lei anterior que concedeu a isenção para Diogo. Automaticamente Diogo não passará a pagar toda a carga tributária porque ele continuará tendo o direito à isenção até o último dia do ano fiscal, ou seja, só passará a pagar tributos no início do ano seguinte à publicação da lei que revogou a isenção.

- Digamos que seja alguém que não tinha a isenção, mas que estava se preparando para obtê-la. Quando houve a entrada na documentação o Município público ou uma nova lei revogando a lei anterior. Nesse caso, a pessoa não tem direito adquirido.

**Condicionadas** - Aquelas que cada vez que o contribuinte desejar o benefício terá que comprovar os requisitos exigidos em lei e eventualmente terá que requerer a concessão perante a autoridade fiscal competente (**exemplo:** o taxista para obter o benefício da isenção para aquisição do veículo para exercer a atividade profissional, terá que requerer e comprovar que a utilização do veículo será como táxi e não pode comprar qualquer tipo de veículo, além de ter que cumprir as exigências, como, por exemplo, não vender o veículo antes de completado determinado tempo).

**Como será a Isenção Condicionada em relação ao Princípio da Anterioridade?**

- Se foi deferido um prazo concedendo a isenção, mesmo que a lei posterior tenha revogado a lei anterior o contribuinte não perderá o direito daquela isenção que já lhe havia sido concedido prazo, a não ser que não sejam cumpridos os requisitos previstos em lei. .

**Á Prazo Certo** - São aquelas que têm um determinado limite temporal (**exemplo:** concessão de isenção por prazo de 10 anos). O grande problema desse tipo de isenção é que se a isenção for revogada antes do período estabelecido, o particular tem que ser indenizado, razão pela qual a isenção aconselhável é a Condicionada combinada com Prazo Certo. *Como será a Isenção à Prazo certo em relação ao princípio da Anterioridade?*

- Súmula do STF diz que isenção à Prazo Certo não pode ser livremente suprimida. Se o Poder Público concedeu

eventualmente uma isenção por determinado tempo e uma nova lei venha a revogá-la, o Estado será obrigado a indenizar ou deixa o prazo transcorrer para só depois o particular passar a ser tributado normalmente.

**§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)**


#### **Art. 151 da C.F - É vedado à União:**

I - 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, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

**Art. 152 da C.F - É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.**

 Enfim, as limitações do poder de tributar ou limitações de competência tributária são entendidas como sendo restrições impostas pelo ordenamento jurídico, inspirados nos princípios cardeais que o regem, aos entes federativos, visando proteger o excesso do poder tributante em benefício da cidadania.

Adotando expressão de Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro, Forense, 11ª ed., pg. 90*), o princípio da legalidade, uma das limitações impostas, é o mais universal aplicado para impor restrições ao poder de tributar.

Essa legalidade absoluta só é quebrada por determinação do legislador, quando estabelece limites mínimos e máximos ao Poder Executivo para alterar, quantitativamente, o dever tributário.

## **Sujeito Ativo e Sujeito Passivo da obrigação tributária**

### **Sujeitos da Relação Tributária**

Na autorizada doutrina de Hugo de Brito Machado, verificamos que obrigação tributária é “relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito”.

Engloba, a obrigação tributária, os sujeitos ativo e passivo, fato gerador realizado e responsabilidade tributária.

De maneira extremamente simplista, pode-se afirmar que é relação jurídica e, por este motivo, é dotada de sujeito ativo e passivo.

Finalmente, salientamos que a obrigação tributária pode ser classificada em principal e acessória. Principal é a obrigação de pagar o tributo ou multa (penalidade pecuniária). Por seu turno, acessória é obrigação secundária, diversa da obrigação de pagar tributo, é obrigação de fazer, não fazer ou tolerar que se faça algo no interesse da fiscalização ou arrecadação dos tributos. É exemplo de obrigação de fazer a escrituração de livro de comércio, preenchimento de guias e outros.

## **CAPÍTULO III Sujeito Ativo**

**Art. 119 do CTN - Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.**



**Art. 120 do CTN** - Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

## Sujeito Ativo

Sujeito ativo é credor do tributo, isto é, aquele que tem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. Este detém a capacidade tributária ativa, de acordo com o que determina o artigo 119 do Código Tributário Nacional.

O polo ativo da obrigação tributária é normalmente ocupado pela pessoa política que criou o tributo em abstrato, dotada de Poder Legislativo, a qual possui **competência tributária**

Com efeito, competência tributária é a capacidade atribuída pela Constituição Federal a determinados entes políticos, para criar tributos *in abstracto*, por meio de lei. Trata-se de competência indelegável, pois é atribuição política concedida pela Constituição Federal e, sendo assim, “não se pode delegar aquilo que foi recebido por delegação” (*delegatur delegare non potest*).

Capacidade tributária ativa não tem o mesmo significado de competência tributária, pois, enquanto aquela é restrita à possibilidade de exigir a prestação pecuniária, esta abrange a criação e cobrança do tributo.

Geralmente, o ente político que cria o tributo também o arrecada, exercendo a competência tributária em sua plenitude. Entretanto, pode o ente delegar, por meio de lei, a capacidade tributária, desde que a lei seja editada pela pessoa política tributante (aquela que criou o tributo).

Assim, nada impede que uma terceira pessoa venha a arrecadar o tributo. A esta prática é conferida a denominação de *parafiscalidade*.

**Parafiscalidade** é a delegação de capacidade tributária ativa que a pessoa política, por meio de lei, faz à terceira pessoa. Só pode se voltar em favor de pessoas jurídicas de direito público (**exemplo**: autarquias) e de pessoas jurídicas de direito privado perseguidoras de finalidade pública (entes paraestatais, isto é, entes que caminham paralelamente ao Estado, como, por **exemplo**: sindicatos, SESI, SESC, SENAI, SENAC), não podendo alcançar pessoas jurídicas de direito privado que explorem atividade econômica e, com muito mais razão, não podem alcançar empresas privadas, em decorrência dos seguintes princípios:

- **princípio da igualdade**: as pessoas que se encontram na mesma situação econômica devem ser tratadas de modo igual;
- **princípio da destinação pública do dinheiro arrecadado mediante o exercício da tributação**: esse instituto decorre do princípio republicano, segundo o qual os tributos existem para custear a coisa pública e não a nobreza.

Ainda, deve-se salientar que o valor arrecadado pode ser destinado à própria pessoa jurídica ou ao ente que a instituiu, a depender da determinação constante da lei instituidora.

## CAPÍTULO IV Sujeito Passivo SEÇÃO I Disposições Gerais

**Art. 121 do CTN** - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

**Parágrafo único.** O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

- I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

**Art. 122 do CTN** - Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

**Art. 123 do CTN** - Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

### **Sujeito passivo**

Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa que tem o dever jurídico de efetuar o pagamento do tributo. Trata-se de devedor do tributo, que pode ser pessoa física ou jurídica, privada ou pública.

Em tese, qualquer pessoa tem capacidade tributária passiva, inclusive as pessoas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Essas, entretanto, são imunes quanto aos impostos (artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal), mas não o são no tocante às taxas e contribuições de melhoria.

Podemos citar alguns exemplos:

- **autarquias:** têm capacidade tributária passiva e são imunes apenas aos impostos (artigo 150, § 2º, da Constituição Federal).
- **empresas públicas e sociedades de economia mista:** possuem capacidade tributária passiva plena; recebem o mesmo tratamento dedicado às empresas privadas (impostos, taxas e contribuições – artigo 173, inciso II, da Constituição Federal).
- **empresas privadas e empresas particulares:** têm capacidade tributária passiva plena.

De acordo com expressa previsão legal (artigo 121, §1.º, incisos I e II do Código Tributário Nacional), tem-se que o sujeito passivo da relação tributária pode ser denominado *contribuinte*, quando tiver relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo ou *responsável*, quando não tiver relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo, mas a obrigação de saldar o débito decorre de expressa determinação legal.

Ainda, a obrigação tributária pode ser principal e acessória, podendo ela ser cindida, não sendo requisito de existência da obrigação acessória que a obrigação principal ainda exista. A título de exemplo, tem-se o caso de contribuinte que paga o tributo (obrigação principal) e continua com a obrigação de manter livros devidamente escriturados, emitir notas, permitir que fiscal faça verificações em seu estabelecimento (obrigação acessória).

## **SEÇÃO II** **Solidariedade**

**Art. 124 do CTN** - São solidariamente obrigadas:

- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II - as pessoas expressamente designadas por lei.

**Parágrafo único.** A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

**Art. 125 do CTN** - Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

- I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
- II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
- III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.


## **Constituição do Crédito Tributário**

## Lançamento Tributário

### De acordo como CTN:

**Art. 142 do CTN - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

**Parágrafo único - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.**

 Pelo exposto, vê-se que o lançamento deve levar em conta todos os aspectos do fato gerador (objetivo, subjetivo, espacial, temporal e quantitativo), visando uma **declaração formal da existência da obrigação tributária**.

**Atividade vinculada:** é a atividade administrativa que tem que ser realizada exatamente como estabelece a lei, não sendo facultada ao administrador nenhuma margem de liberdade para considerações subjetivas; contrapõe-se a "atividade discricionária", que é aquela em que a lei concede ao administrador uma certa margem de liberdade para que, diante do caso concreto, encontre a melhor solução.

**Atividade obrigatória:** é aquela que deve ser executada imperativamente, independentemente da vontade do administrador.

É importante ressaltar que, apesar de o CTN afirmar que o lançamento **constitui o crédito tributário**, ele **não é** considerado um ato constitutivo, no sentido jurídico dessa expressão.

No direito, ato constitutivo é aquele que **cria, modifica ou extingue** direitos, só vindo a produzir efeitos a partir de sua ocorrência, ou seja, efeitos ex nunc.

Note-se que o ato constitutivo **não retroage**, ou seja, não produz efeitos sobre o passado.

Ora, não é o lançamento que cria o direito do Fisco de receber o tributo, mas sim o fato gerador. É a partir da realização concreta da situação hipoteticamente prevista em lei que surge a obrigação tributária.

O lançamento é um ato **declaratório** da obrigação tributária.


Ato declaratório é aquele que afirma a validade de um **direito preexistente**, produzindo efeitos desde a data em que este direito surgiu (efeitos **ex tunc**).

No caso do lançamento tributário, os efeitos que ele produz se estendem à data da ocorrência do fato gerador, como se depreende dos seguintes artigos do CTN:

**Art. 143 do CTN - Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.**

**Art. 144 do CTN - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.**

**Ex nunc:** "de agora em diante" (latim). **Ex tunc:** "desde então" (latim).

 A respeito do artigo 143, transcrevemos, por oportuno, a seguinte comentário de Ichihara: "Se a conversão é efetuada ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador, a própria CTN reconhece o caráter declaratório do lançamento, visto que, a considerar o caráter constitutivo, deveria ser pelo dia da efetivação do lançamento".

Quanto ao artigo 144, chamamos a atenção do leitor para um aspecto importante. Ele afirma, ao mesmo tempo:

- a **retroatividade** do lançamento, uma vez que este se reporta à data da ocorrência do fato gerador e é regido pela legislação então vigente,

- a **irretroatividade** da lei tributária, pois mostra que a lei vigente à época do lançamento não pode retroagir para alcançar fatos geradores anteriores ao início de sua vigência; para tais fatos geradores necessariamente aplicar-se-á a lei vigente à data em que ocorreram, ainda que tal lei, no momento em que é efetuado o lançamento, esteja revogada ou modificada.

Existe, contudo, uma exceção. a retroatividade do lançamento. O § 1º do artigo 144 diz que: **Aplica-se ao lançamento a legislação que posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgada ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.**

Suponhamos que a Constituição seja alterada, possibilitando aos agentes fiscais a quebra do sigilo bancário independentemente de ordem judicial ou de investigação processual. Tal direito poderá ser utilizado pelo Fisco para investigar e efetuar os lançamentos referentes a todos os fatos geradores anteriores à reforma constitucional, mesmo aqueles ocorridos na época em que não era permitido à Administração proceder de ofício à quebra do sigilo bancário.

O § 2º do artigo 144 contém uma ressalva importante. Ele diz a seguinte: **O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.**

Impostos lançados por períodos certos de tempo são aqueles apurados e recolhidos em intervalos regulares de tempo (mensalmente, quinzenalmente, decenalmente, anualmente, etc.). É o caso, por exemplo, do IPI, cuja legislação específica determina que seja apurado a cada dez dias, em relação às saídas e entradas ocorridas nesse meio-tempo.

Além do IPI, IOF, ICMS, ISS, IVV, são, também, lançados por período certo de tempo os impostos de "fato gerador periódico", ou seja, aqueles cujo fato gerador demanda todo um intervalo de tempo para se completar: IR, ITR, IGF, IPVA, AIR e IPTU.


Em suma, são de lançamento por período certo de tempo todos os impostos existentes, excetuando-se o I I, IE, ITD e ITBI (a apuração e o recolhimento destes últimos é efetuada individualmente a cada operação realizada).

O que o § 2º do artigo 144 está a nos dizer é que toda vez que o Fisco parte para lançar um imposto lançado por período certo de tempo, as modificações ocorridas na legislação durante o período de apuração afetam o lançamento (aplica-se ao lançamento, portanto, a norma legal mais recente, e não aquela que estava em vigor no início do período).

Vê-se isto mais claramente no caso dos impostos de fato gerador periódico. Diz o artigo 105 do CTN que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes. Ora, no caso do fato gerador periódico, durante o ano de sua ocorrência, ele é pendente aplica-se a ele, então, a lei nova, mais recente e não a lei que estava em vigor no início do período de sua formação.

**OBS:** convém alertar o leitor para não confundir imposto lançado por período certo de tempo com imposto de fato gerador periódico. O segundo é um subgrupo do primeiro.

### **Definitividade do Lançamento (Hipóteses de alteração do lançamento)**

 Uma vez notificado regularmente o sujeito passivo, o lançamento assume caráter definitivo. Isto significa que, em regra, o lançamento efetuado com base na lei e seu crédito respectivo não poderão mais ser alterados, a não ser em casos específicos, previstos pela própria lei, que são os seguintes:

**Art. 145 do CTN- O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:**

**I - impugnação do sujeito passivo;**

**II - recurso de ofício;**

**ATENÇÃO! ATENÇÃO!**

**Como se pode constatar, o que se vê aqui é somente uma pequena amostra dessa matéria. Efetuando o pagamento, você recebe TODAS as matérias, COMPLETAS, em seu e-mail.**