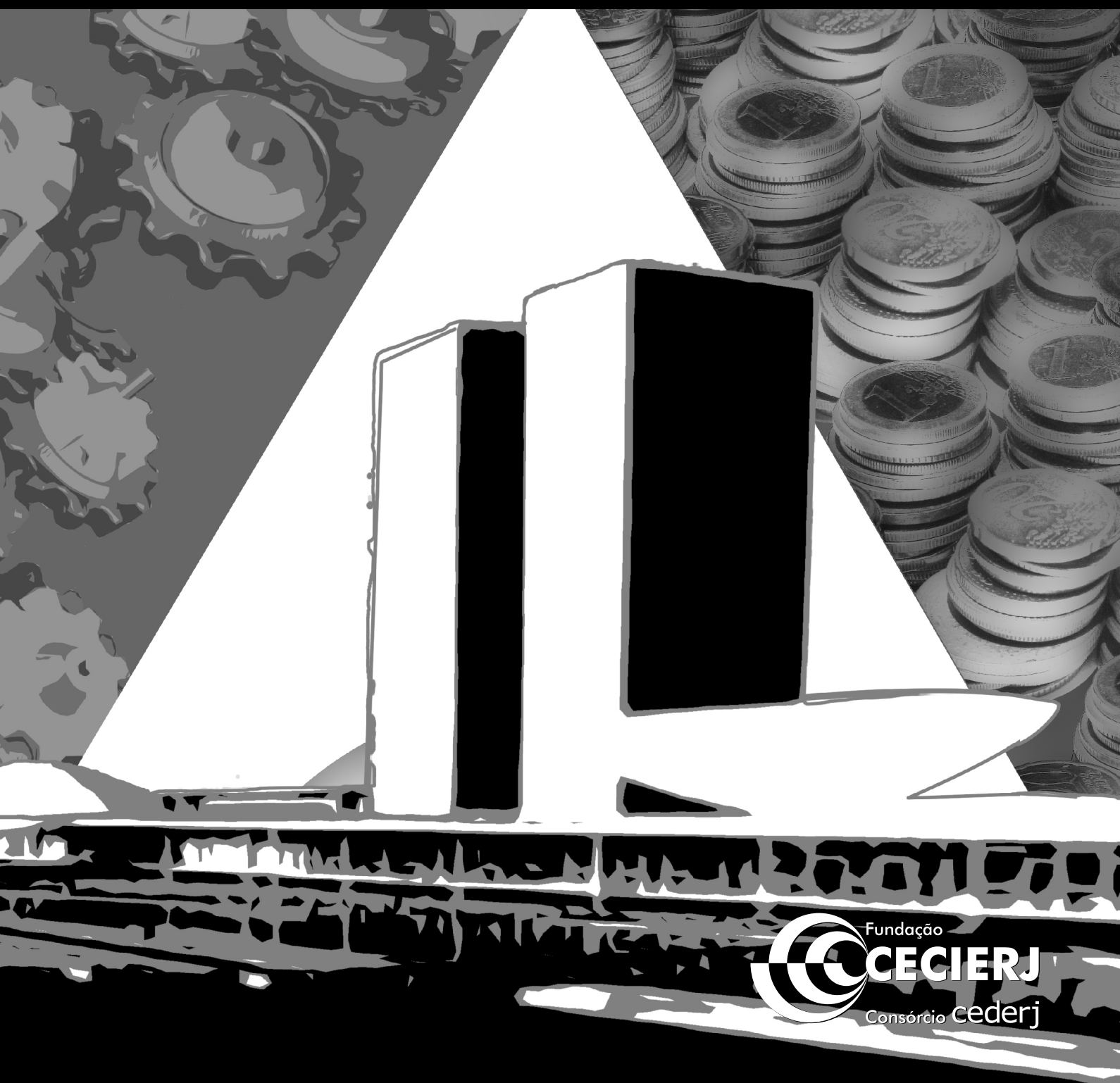


Módulo 1

Afrânio Faustino da Paula Filho
Gislane Pantoja

Volume 1

Legislação Tributária





Fundação

CECIERJ

Consórcio **cederj**

Centro de Educação Superior a Distância do Estado do Rio de Janeiro

Legislação Tributária

Volume 1 – Módulo 1

Afrânio Faustino de Paula Filho
Gislane Pantoja



SECRETARIA DE
CIÊNCIA E TECNOLOGIA



Ministério
da Educação



Apoio:



Fundação Cecierj / Consórcio Cederj

Rua Visconde de Niterói, 1364 – Mangueira – Rio de Janeiro, RJ – CEP 20943-001

Tel.: (21) 2299-4565 Fax: (21) 2568-0725

Presidente

Masako Oya Masuda

Vice-presidente

Mirian Crapez

Coordenação do Curso de Administração

UFRRJ - Ana Alice Vilas Boas

UERJ - Aluizio Belisário

Material Didático

ELABORAÇÃO DE CONTEÚDO

Afrânio Faustino de Paula Filho

Gislane Pantoja

COORDENAÇÃO DE DESENVOLVIMENTO INSTRUCIONAL

Cristine Costa Barreto

SUPERVISÃO DE DESENVOLVIMENTO INSTRUCIONAL

Ana Paula Abreu-Fialho

DESENVOLVIMENTO INSTRUCIONAL E REVISÃO

Luiz Eduardo Feres

Anna Maria Osborne

AVALIAÇÃO DO MATERIAL DIDÁTICO

Thaís de Siervi

Departamento de Produção

EDITORA

Tereza Queiroz

REVISÃO TIPOGRÁFICA

Cristina Freixinho

Daniela de Souza

Elaine Bayma

Patrícia Paula

COORDENAÇÃO DE PRODUÇÃO

Jorge Moura

PROGRAMAÇÃO VISUAL

Alexandre d'Oliveira

ILUSTRAÇÃO

Sami Souza

CAPA

Sami Souza

PRODUÇÃO GRÁFICA

Andréa Dias Fiães

Fábio Rapello Alencar

Copyright © 2008, Fundação Cecierj / Consórcio Cederj

Nenhuma parte deste material poderá ser reproduzida, transmitida e gravada, por qualquer meio eletrônico, mecânico, por fotocópia e outros, sem a prévia autorização, por escrito, da Fundação.

P324

Paula Filho, Afrânio Faustino.
Legislação tributária. v. 1 / Afrânio Faustino Paula
Filho, Gislane Pantoja. – Rio de Janeiro: Fundação
CECERJ, 2009.

144p.; 19 x 26,5 cm.

ISBN: 978-85-7648-531-5

1. Direito tributário. I. Pantoja, Gislane. II. Título.

CDD: 341.39

Governo do Estado do Rio de Janeiro

Governador
Sérgio Cabral Filho

Secretário de Estado de Ciência e Tecnologia
Alexandre Cardoso

Universidades Consorciadas

**UENF - UNIVERSIDADE ESTADUAL DO
NORTE FLUMINENSE DARCY RIBEIRO**
Reitor: Almy Junior Cordeiro de Carvalho

**UFRJ - UNIVERSIDADE FEDERAL DO
RIO DE JANEIRO**
Reitor: Aloísio Teixeira

**UERJ - UNIVERSIDADE DO ESTADO DO
RIO DE JANEIRO**
Reitor: Ricardo Vieiralves

**UFRRJ - UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL
DO RIO DE JANEIRO**
Reitor: Ricardo Motta Miranda

UFF - UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
Reitor: Roberto de Souza Salles

**UNIRIO - UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO
DO RIO DE JANEIRO**
Reitora: Malvina Tania Tuttman

Legislação Tributária

Volume 1 – Módulo 1

SUMÁRIO

Aula 1 – A atividade financeira do Estado	7
<i>Afrânio Faustino de Paula Filho</i>	
Aula 2 – Tributo: conceito, natureza jurídica e espécies	25
<i>Afrânio Faustino de Paula Filho</i>	
Aula 3 – Taxas e contribuições de melhoria. Outras espécies de tributos	43
<i>Afrânio Faustino de Paula Filho</i>	
Aula 4 – Competência tributária e limitações ao poder de tributar	59
<i>Afrânio Faustino de Paula Filho</i>	
Aula 5 – Limitações ao poder de tributar: as imunidades tributárias	81
<i>Afrânio Faustino de Paula Filho</i>	
Aula 6 – Vigência, integração e interpretação da legislação tributária	97
<i>Afrânio Faustino de Paula Filho</i>	
Aula 7 – Obrigação tributária e responsabilidade tributária	117
<i>Afrânio Faustino de Paula Filho</i>	
Aula 8 – Crédito tributário	129
<i>Afrânio Faustino de Paula Filho</i>	
Referências	141

A atividade financeira do Estado

Meta da aula

Apresentar a importância da atividade financeira do Estado para que ele atinja os objetivos para os quais foi criado e as diversas fontes tributárias.

Esperamos que, após o estudo do conteúdo desta aula, você seja capaz de:



definir o que seja a atividade financeira do Estado;



distinguir as diversas fontes tributárias.

INTRODUÇÃO

ORDENAMENTO JURÍDICO

Expressão utilizada para se demonstrar que as diversas normas jurídicas, vigentes em um Estado, estão organizadas de forma harmônica entre si, em razão da aplicação de princípios hierárquicos e dispositivos que impedem sobreposições e antagonismos entre elas.

Como foi estudado na disciplina Instituições de Direito Público e Privado, a sociedade, objetivando a satisfação de suas necessidades coletivas, ou seja, aquelas que dizem respeito a todos os seres humanos que a integram, organiza a lei mais importante de todo o **ORDENAMENTO JURÍDICO**, a Constituição.

O objetivo do Estado é a satisfação das necessidades da coletividade, tais como: segurança, justiça, saúde, educação etc.

Do mesmo modo que cada um de nós necessita de recursos financeiros para atender às suas necessidades pessoais, o Estado também precisa de recursos para atender às necessidades da sociedade.

Enquanto nós trabalhamos para obter os recursos financeiros de que necessitamos, o Estado consegue recursos através de várias iniciativas, a que se denomina atividade financeira do Estado.

ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

Para atender a todos os seus objetivos, o homem exerce várias atividades e funções.

Da mesma forma, o Estado exerce inúmeras atividades tais como sociais, de lazer, culturais, dentre outras.

A atividade financeira é uma das atividades do Estado. A atividade financeira do Estado é, portanto, aquela desenvolvida com o objetivo de arrecadar recursos que também podem ser denominados ingressos, e que podem ser classificados da seguinte forma:

Ingressos ou Recursos

- De terceiros: são aqueles recebidos de outras pessoas, dentre os quais podemos destacar os empréstimos, as doações, as indenizações etc.

- Próprios: são denominados *receitas* e provêm de atividades que decorrem da atuação do Estado.

Quando o Estado atua como empresário, essas receitas são denominadas *originárias*. Como exemplos dessa atuação, podemos lembrar as receitas provenientes de aluguéis, da venda de produtos e serviços etc.

Quando o Estado atua impondo sua vontade soberana, sempre com vistas ao interesse coletivo, arrecadando recursos junto aos

particulares, temos as receitas *derivadas*. As **REPARAÇÕES DE GUERRA**, as **PENAS PECUNIÁRIAS** e os tributos são exemplos deste tipo de receitas.

Como você pode concluir, a arrecadação de recursos por meio de tributos é apenas uma das vertentes da atividade financeira do Estado, mas é justamente sobre ela que vamos nos debruçar ao estudarmos esta nova disciplina: Legislação Tributária.

Embora possa parecer que o estudo da receita tributária seja muito pequeno em relação à magnitude da atividade financeira do Estado, na verdade ele representa a parte mais importante do referido estudo, visto que aproximadamente 80% das receitas estatais são obtidas por meio de tributos.

Desta forma, a *Legislação Tributária* diz respeito aos recursos conseguidos pela atividade financeira do Estado por meio da *arrecadação de tributos*.

Os demais tipos de ingresso ou recursos são estudados por outras disciplinas, como o Direito Financeiro, a Ciência das Finanças e a Economia Financeira, dentre outras.

REPARAÇÃO DE GUERRA

Indenização que o Estado, vencido em uma guerra, deve pagar para cobrir o dano causado às pessoas e aos bens dos cidadãos do país vencedor.

PENAS PECUNIÁRIAS

Penalidade que pode ser imposta a alguém que seja condenado, consistindo no pagamento de uma importância em dinheiro. A multa é o tipo de pena pecuniária previsto na lei brasileira.

Atividade 1

1. O que vem a ser a atividade financeira do Estado?

2. Marque a alternativa correta:

2.1. Os recursos provenientes de atividades que decorrem da atuação do Estado são denominados:

- a. receitas
- b. ingressos
- c. tributos
- d. penas pecuniárias

2.2. Os recursos provenientes da arrecadação de tributos são denominados:

- a. receita originária
- b. receita de terceiros
- c. receita derivada
- d. ingressos

Respostas Comentadas

1. *É aquela desenvolvida pelo Estado com o objetivo de arrecadar recursos para que possam ser atendidas as necessidades da coletividade.*

2.1. *Receitas (porque assim são denominados os recursos próprios)*

2.2. *Receita derivada (porque os tributos são uma das formas de o Estado arrecadar recursos junto aos particulares).*

FONTES TRIBUTÁRIAS

Aos meios pelos quais a legislação tributária se manifesta, denominamos *Fontes tributárias*.

De acordo com o art. 96 da lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada *Código Tributário Nacional – CTN*, por força do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, você pode verificar que:

A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Sendo as leis, como você viu em Instituições de Direito Público e Privado (Aula 2), as fontes principais ou primárias do Direito constituem-se também na fonte principal ou primária da legislação tributária e, por via de consequência, do Direito Tributário, que é o ramo que estuda as normas jurídicas pertinentes à arrecadação do Estado por meio de tributos.

Há 40 anos, o Sistema Tributário brasileiro era estruturado de acordo com a forma e a cor das estampilhas. Havia estampilhas federais, estaduais e municipais e as diretrizes da Política Fiscal concentravam-se em disciplinar – arduamente – a hierarquia dos formatos das estampilhas e a tropicalidade de suas cores. (...) Naquele tempo, graças ao colorido e ao formato das estampilhas, o chamado Sistema Tributário era um Carnaval. Só havia confusão, muito papel colorido e era até divertido (BECKER, 1989, cap. 1).

As estampilhas desapareceram como forma de pagamento dos tributos.

Mas deixaram marcas em nosso vocabulário. (...) Quem ainda tiver móveis antigos, poderá ver atrás dos armários e embaixo das cadeiras, as estampilhas aplicadas pelos fabricantes. Outro produto que pagava por estampilhamento eram os sapatos, assim, quando se adquiria um par de sapatos, a primeira coisa que se fazia, antes de usar os sapatos, era retirar a estampilha que vinha colada numa das solas. Mas nos colégios, quando o aluno chegava com sapato novo, os colegas pisavam-no para “tirar o selo”. (...) Hoje, há selos apenas para controle, que continuam a ter as mais variadas cores, de acordo com a natureza e procedência do produto. Assim, (...) temos selos nas cores verde escuro, verde claro, roxo, violeta, laranja, amarelo, azul claro, vermelho e azul marinho, marrom escuro e cinza. O “carnaval de cores” continua evoluindo (ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DO RIO DE JANEIRO, 2004).

As leis às quais se refere o art. 96 do CTN são as leis em sentido amplo, abrangendo, portanto:

- a Constituição Federal;
- as espécies do art. 59 da Constituição Federal, quais sejam: as emendas à Constituição, as leis complementares, as leis ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos, as resoluções;
- os tratados e as convenções internacionais;
- os atos infralegais expressos no art. 96, quais sejam: os decretos e as “normas complementares”, sendo estas as estabelecidas pelo art. 100 do CTN, que são as seguintes:
 - ▶ os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
 - ▶ as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

- ▶ as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- ▶ os convênios que entre si celebrem a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

Você verá agora o papel de cada uma dessas leis em se tratando de legislação tributária:

a) *Constituição da República Federativa do Brasil* (CF), especialmente por seu Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), do Título VI (Da Tributação e do Orçamento) – artigos 145 a 162.

Nela vamos encontrar as regras que norteiam todo o Sistema Tributário Nacional, desde os princípios gerais que o organizam, até a competência para instituir tributos, bem como as limitações a esta competência, e a repartição das receitas tributárias.



b) *Emendas à Constituição*: considerando a sua destinação de mudar o texto constitucional, será fonte tributária quando produzir alteração em normas constitucionais tributárias, como as mencionadas no item anterior.

c) *Leis complementares*: de hierarquia superior às leis ordinárias, conforme você teve oportunidade de estudar na disciplina Instituições de Direito Público e Privado (veja na Aula 2), as leis complementares regulam matérias que lhe foram constitucionalmente reservadas, aparecendo no texto constitucional antecedidas de expressões tais como: “cabe à lei complementar...”, ou “lei complementar disporá sobre...”, ou, ainda, “lei complementar fixará normas sobre...”.

Em se tratando de normas tributárias fixadas por lei complementar, destacamos os seguintes artigos da Constituição Federal:

- Art. 146, que dispõe sobre a necessidade de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. A lei mencionada neste artigo é o Código Tributário Nacional (CTN), que foi introduzido pela lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e, posteriormente assim denominado, por força do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967.
Embora o CTN seja originalmente uma lei ordinária, adquiriu força de lei complementar na vigência da atual Constituição, ao ser **RECEPCIONADO** por ela como lei complementar, em razão deste artigo 146, de modo que só pode ser modificado ou revogado por uma nova lei complementar, ou por normas que lhe sejam hierarquicamente superiores.
- Art. 148, que trata da instituição de empréstimos compulsórios.
- Art. 153-VII, que trata da instituição do imposto sobre grandes fortunas.
- Art. 154-I, que trata da instituição de impostos residuais.
- Art. 155-§1º(III), que regula o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD).
- Art. 155-§2º(XII), que regula aspectos da cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).
- Art. 156-§3º, que regula aspectos da cobrança do imposto sobre serviços de qualquer natureza.
- Art. 161, que trata da repartição de receitas tributárias entre os entes federativos.

**PRINCÍPIO
DA RECEPÇÃO
– RECEPÇÃO
DO DIREITO –
RECEPCIONADO**

É a assimilação espontânea de uma ordem jurídica por outra, em face da identidade de princípios. Quando entra em vigor uma nova Constituição, é normal que esta aceite os preceitos da legislação anterior, em não havendo conflito. Fala-se, também, em recepção do Direito quando da adoção espontânea, por um Estado, da ordem jurídica de outro, tornando-a seu próprio Direito. Tal recepção deve ser espontânea, jamais servil, respeitando-se as tradições culturais e as necessidades concretas do Estado que recebe o Direito estrangeiro. Exemplo clássico da recepção do Direito estrangeiro é a do Direito Romano pela Europa medieval.

d) *Leis ordinárias*: são as leis mais comuns, mais freqüentemente elaboradas pelos poderes legislativos, sejam eles o federal, os estaduais, o distrital ou os municipais, do Estado brasileiro.

Em se tratando de normas tributárias fixadas por lei ordinária, destacamos o artigo do Código Tributário Nacional a seguir transcrito:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II - a majoração de tributos, ou sua redução (...);
- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal (...) e do seu sujeito passivo;
- IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo (...);
- 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.

e) *Leis delegadas*: possuindo a mesma força hierárquica da lei ordinária, as leis delegadas se distinguem por seu processo de criação, estabelecido pelo art. 68 da Constituição Federal, a seguir transcrito:

As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º - Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar (...).

§ 2º - A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício.

§ 3º - Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda.

Como você pode notar no trecho sublinhado, as matérias reservadas à lei complementar não poderão ser delegadas.

Assim, em termos práticos, no campo tributário as leis delegadas não vêm sendo utilizadas, até porque foram também ofuscadas quando a Constituição Federal vigente criou as medidas provisórias, um instrumento de tramitação mais simples, com a mesma força hierárquica, embora também com as mesmas limitações.

f) *Medidas provisórias*: introduzidas pelo art. 62 da Constituição Federal, estão hoje disciplinadas da seguinte forma:

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

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) (...).

III – reservada a lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) (...).

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001).

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12, perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001).

§ 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001).

Como você pode ver, embora também não possam ser utilizadas, como a lei delegada, para regular matérias reservadas à lei complementar, as medidas provisórias são admitidas para a instituição ou majoração dos impostos previstos nos arts. 153 sobre os seguintes itens:

I (importação de produtos estrangeiros); II (exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados); IV (produtos industrializados); V (operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários); e 154 sobre o item II (impostos instituídos 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).

g) *Decretos legislativos*: como espécie normativa, os decretos legislativos destinam-se ao exercício das competências constitucionais do art. 49, pelo Congresso Nacional, de modo que, em termos tributários, ressalta a sua importância, em razão do inciso I do referido artigo, que determina

a edição de decreto legislativo para a vigência de tratados internacionais, uma das fontes tributárias que, inclusive, teremos oportunidade de estudar ainda nesta aula.

Assim dispõe o mencionado dispositivo:

É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional; (...)

h) *Resoluções*: objetivam, na esfera do Legislativo Federal, regular matéria de competência do Congresso Nacional ou de uma de suas casas constitutivas (Senado ou Câmara dos Deputados), em regra, com efeitos internos (*interna corporis*), como no caso da edição de regimentos internos.

No âmbito tributário, a Constituição prevê a edição de resoluções do Senado Federal nas hipóteses do art. 155, §1º - IV; §2º - IV e V; e §6º - I.



i) *Tratados e convenções internacionais:*

De acordo com a Convenção de Viena (art. 2º, 1º, a):

Tratado significa um acordo internacional celebrado entre Estados em forma escrita e regido pelo Direito Internacional, que conste ou de um instrumento único ou de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica.

São, portanto, fontes que têm tramitação especial no Congresso Nacional, a qual se inicia com a assinatura de quem tenha competência para este ato, que pode ser:

- o chefe do governo ou do chefe do Estado, no Brasil ambos concentrados na figura do presidente da República;
- um plenipotenciário, ou seja, alguém que tenha recebido do chefe de governo ou do Estado a competência para fazê-lo, como o ministro de Estado de Relações Exteriores ou o chefe de missão diplomática (embaixador); ou
- o chefe de uma delegação nacional, chefiada, necessariamente, por um diplomata.

Portanto, assinado o tratado, ele é submetido ao Congresso que o aprova por Decreto Legislativo (CF 49, I), sendo encaminhado depois ao presidente que determina o seu cumprimento por decreto (CF 84, VIII).

Os tratados e as convenções internacionais revogam a legislação tributária interna (CTN 98) e são observados pela legislação que lhes sobrevenha.

O tratado, no entanto, não pode contrariar o disposto na Constituição Federal, sob pena de ser declarado inconstitucional.

j) *Decretos:* são espécies de atos administrativos normativos da competência dos chefes de Poder Executivo (presidente da República, governadores e prefeitos). É a esta espécie que se referem os artigos 96 e 99 do CTN, sendo este último a seguir transcrito:

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

Deste dispositivo legal podemos concluir que o seu teor estende-se aos *regulamentos*, porque os decretos expedidos em função da lei visam explicar melhor, explicitar as disposições da lei, e são chamados “decretos regulamentares”, porque, sendo o regulamento um ato administrativo sem

autonomia, ele é sempre colocado em vigor por um decreto. Daí o artigo transcrito dizer que “o alcance dos decretos restringe-se aos das leis em função das quais sejam expedidos”. São os decretos regulamentares. Mas é essencial que o Poder Executivo, ao expedir regulamentos, não invada as *reservas da lei*, ou seja, aquelas matérias que só podem ser disciplinadas por lei. O regulamento não pode contrariar a lei porque será ilegal, já que, hierarquicamente, ele está abaixo da lei. É, portanto, neste sentido que deve ser entendido em matéria tributária, o art. 99 do CTN.

l) *Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas*: são aqueles expedidos com a finalidade de facilitar a correta aplicação da lei, orientando contribuintes e agentes públicos, e detalhando procedimentos e situações. Podem ser exemplificados pelas *portarias normativas*, que são atos administrativos expedidos por altas autoridades da Administração Pública; pelas *instruções normativas*, que são atos administrativos, previstos no art. 87 PU(II) da Constituição Federal, expedidos pelos ministros de Estado ou outras altas autoridades, para a execução das leis, decretos e regulamentos; pelas *circulares normativas*, que são atos administrativos que contêm ordens com o caráter de uniformização do comportamento funcional em casos concretos. Importante, no entanto, salientar a possibilidade da existência de outras espécies de atos normativos.

m) *Decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa*: são aquelas tomadas por órgãos da Administração Pública encarregados de julgar os conflitos entre os contribuintes e os órgãos fazendários. Este julgamento pode ocorrer em duas instâncias ou níveis:

- a primeira instância em que a decisão é proferida por um órgão singular representado por um agente público designado, que pode ser um auditor fiscal ou um fiscal de rendas;
- a segunda instância, cuja decisão é proferida por um órgão coletivo, composto de juízes escolhidos entre contribuintes e fiscais.

As decisões, portanto, a que se referem este item do art. 100 do CTN são aquelas a que a lei atribua caráter normativo, ou seja, aquelas que, por terem sido unânimes, passam a ser um precedente de

observância obrigatória, ou seja, uma deliberação que serve como critério ou norma para práticas posteriores, passando a ser aplicada, por todos os contribuintes, a todos os casos semelhantes que venham a ocorrer.

Como exemplos podem ser citadas as decisões dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, dos estados e dos municípios.

n) *Práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*: são aquelas repetidas pela Administração Pública em relação ao contribuinte, de modo a gerar neste último o sentimento de que está cumprindo com o seu dever. São, portanto, as atividades de rotina das repartições, os “usos” e “costumes” da Administração Tributária.

Em matéria tributária, apenas os costumes interpretativos são aceitos, visto que somente a lei pode instituir tributo. Veja o box a seguir.

Os costumes podem ser de três espécies, quais sejam:

• **Contra a lei (*Contra legem*)** – também chamado Ab-rogatório ou *Desuetudo*. Caracteriza-se por uma conduta diferente da estabelecida em lei. Não tem eficácia em nosso sistema jurídico, porquanto a LICC 2.º estabelece que, via de regra, “a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”, complementando a nossa Constituição Federal, em seu art. 5.º– II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

• **Segundo a lei (*Secundum legem*)** – também chamado interpretativo. Procura esclarecer a lei, com a qual está em perfeita sintonia. É a este tipo de costume, portanto, que nos referimos no texto.

• **Além da lei (*Praeter legem*)** – também chamado introdutório ou supletivo. É aquele que supre as lacunas da lei. Sobre os costumes, é interessante que saibamos que Ulpiano os definiu como “o tácito consenso do povo, envelhecido por longo uso” (“*mores sunt tacitus consensus populi, longa consuetudine inveteratus*”).

Aliás, para os romanos existiam os costumes em geral (*mores*), ou usos; e os costumes jurídicos (*consuetudo*). Daí o Direito inglês ser chamado de consuetudinário, por ser baseado nos costumes jurídicos.

o) *Convênios que entre si celebrem a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios*: os convênios podem ser conceituados como os acordos firmados por entes federativos e entidades públicas respectivas de qualquer espécie, ou entre estas e organizações particulares, para a realização de objetivos de interesse comum dos convenientes (conveniados).

Os mais conhecidos são aqueles referentes ao ICMS, como o estabelecido pela Lei Complementar nº 24/75, que dá aos estados a competência para celebrar convênios e para dispor sobre a concessão de isenções e benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Mas existem outros convênios tais como:

- os que autorizam a permuta de informações;
- os que tratam da fiscalização fora do território do ente tributante;
- os que definem a padronização da documentação fiscal etc.

Atividade 2

1. O Código Tributário Nacional tem força hierárquica de lei complementar ou de lei ordinária? Justifique.

2. Quais as fontes tributárias primárias e quais as secundárias?

3. Os tratados internacionais situam-se na hierarquia das leis do Estado brasileiro:

- a. Acima da Constituição Federal
- b. Entre a Constituição Federal e a lei complementar
- c. Entre a lei complementar e a lei ordinária
- d. Entre a lei ordinária e o decreto

Respostas Comentadas

1. Embora o CTN seja originalmente uma lei ordinária, adquiriu força de lei complementar na vigência da atual Constituição, ao ser recepcionado por ela como lei complementar no art. 146, de modo que só pode ser modificado ou revogado por uma nova lei complementar, ou por normas que lhe sejam hierarquicamente superiores.

2. Primárias: a Constituição Federal; as emendas à Constituição; as leis complementares; as leis ordinárias; as leis delegadas; as medidas provisórias; os decretos legislativos; as resoluções; os tratados e as convenções internacionais; os decretos.

Secundárias: os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa; as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e os convênios que entre si celebrem a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

3. Letra b. Os tratados e as convenções internacionais revogam a legislação tributária interna (CTN-98) e são observados pela legislação que lhes sobrevenha. Mas o tratado não pode contrariar o disposto na Constituição Federal, sob pena de ser declarado inconstitucional.



Atividade Final

Sabemos que uma das características do regime democrático é a temporariedade dos mandatos, de modo que os governantes são eleitos para governarem por um período. Assim, findo esse período, normalmente de quatro anos, voltando às urnas o povo poderá confirmar o seu voto da eleição anterior, caso o seu representante tenha feito um bom governo, ou votar em outro representante, caso o governo daquele que conclui o mandato não seja bom.

Em Cidade Feliz, no entanto, o povo, após três anos de mandato do prefeito por ele eleito, está insatisfeito, visto que nesse período as condições de vida da cidade só pioraram assustadoramente. Apesar de sempre ter cumprido com todas as suas obrigações, inclusive tributárias, o povo se depara hoje, em Cidade Feliz, com o abandono dos serviços públicos. Hoje, a cidade poderia se denominar Cidade Infeliz.

Para demonstrar sua insatisfação com o desempenho do prefeito, o povo organiza-se objetivando deixar de pagar os tributos cobrados pela prefeitura.

Analise as repercussões dessa decisão, em face do que foi estudado nesta aula.

Comentário

Foi visto que o Poder Público desenvolve uma atividade, denominada atividade financeira do Estado, que objetiva arrecadar recursos que permitam atender às necessidades da coletividade. Esses recursos podem ser de terceiros, como os empréstimos, as doações e as indenizações, ou podem ser próprios, também denominados receitas, que correspondem aos valores obtidos através das reparações de guerra, das multas pecuniárias e dos tributos.

A maior fonte de recursos obtidos pela atividade financeira do Estado, cerca de 80%, advém da receita tributária. Daí será fácil analisar a questão proposta afirmando que, se todo o povo aderir ao movimento de desobediência, deixando de pagar os tributos municipais, o prefeito certamente terá dificuldades para governar em seu último ano de mandato, o que pode significar o aumento do abandono dos serviços reclamado pelos contribuintes.

RESUMO

É preciso que você fique atento à importância da arrecadação tributária para a satisfação das necessidades da sociedade.

Essa arrecadação depende da aplicação de normas tributárias que se encontram organizadas em uma legislação tributária, que se desdobra por vários documentos aos quais denominamos fontes tributárias.

INFORMAÇÕES SOBRE A PRÓXIMA AULA

Na próxima aula, vamos aprofundar nossos conhecimentos sobre os tributos.

Estudaremos suas características e suas espécies.

Poderemos compreender, então, por que o imposto está tão associado à idéia de tributo.

Conheceremos os diversos tipos de impostos, preparando-nos para estudá-los mais profundamente. Portanto, não perca tempo, passe à aula seguinte.

Tributo: conceito, natureza jurídica e espécies

Meta da aula

Introduzir o estudo dos tributos, segundo a legislação tributária brasileira, especialmente no que diz respeito aos impostos.

Esperamos que, após o estudo do conteúdo desta aula, você seja capaz de:



reconhecer o conceito e a natureza jurídica dos tributos;



identificar a importância dos impostos para a atividade financeira do Estado e como eles são classificados.

INTRODUÇÃO

Você já percebeu a importância da arrecadação tributária para a satisfação das necessidades da sociedade. Pôde verificar, também, que essa arrecadação depende da aplicação de normas tributárias que se encontram organizadas em uma legislação tributária, distribuída por vários documentos aos quais denominamos fontes tributárias. Vamos, então, aprofundar nossos conhecimentos sobre os tributos.

Nesta aula, vamos conceituar os tributos, ver suas características e identificar suas espécies; vamos ainda classificá-los por critérios que nos permitam conhecê-los melhor.

CONCEITO DE TRIBUTO

De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966,

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.

Da definição legal, podemos inferir as seguintes características dos tributos:

Prestação pecuniária expressa em moeda: significa que, por prestação, devemos entender o pagamento, que será em pecúnia, isto é, em dinheiro, mas que pode ser expresso em moeda.

Silva Neto (2006, p. 31) chama a atenção para a aparente desnecessidade da

redação do advérbio “em moeda”, confuso e aparentemente insustentável (...), que contraria a idéia inicial, ao possibilitar que se traduza a figura do tributo em qualquer meio que em moeda se exprima, que verta para uma valorização pecuniária, portanto.

E continua:

É dizer, a alternativa em análise, foi tida como um “exagero”, um “desando” do legislador.

Contudo, principalmente ao final da década de noventa, passou o legislador, nas mais diversas esferas da Federação, a denotar a importância, sim, daquela alternativa da norma, pois diversos comandos da lei passaram a surgir, autorizando a satisfação da obrigação tributária mediante outros meios diversos de dinheiro – mas que nele se exprimissem – como exemplificativamente, deu-se com o ITR em certa época, a admitir desse o devedor o próprio imóvel diretamente à União, como modo de solver sua dívida.

Por ITR entende-se a sigla do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, conforme teremos oportunidade de estudar.

Além do mais, pode-se sustentar também que a expressão “em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir” signifique a concordância legal para que o valor do tributo seja expresso por um indexador fiscal, ou outro tipo de indexador. Isso pode ser verificado ao longo da história econômica recente do nosso país, quando tivemos o valor do pagamento dos tributos correspondendo à quantidade variável de moeda expressa em diversos índices, tais como: UFIR, UFERJ, UNIF, ORTN, OTN, BTN etc.

De maneira compulsória: significa que os tributos caracterizam-se pelo constrangimento legal do seu pagamento, pela sua obrigatoriedade, pela **COERCITIVIDADE** que exercem sobre o contribuinte. Eles, portanto, não são facultativos.

A compulsoriedade é uma marca registrada das receitas derivadas, dentre as quais se insere, como vimos na aula anterior, a receita tributária, ou seja, aquela arrecadada através do recolhimento de tributos.

COERCITIVIDADE

É um termo que deriva da palavra coerção, que significa a força que emana da soberania do Estado e é capaz de impor o respeito à norma legal. Portanto, não se confunde com coação, que é um comportamento que, quando adotado por alguém para obrigar outra pessoa a praticar um ato, acaba por determinar a invalidade jurídica do ato praticado, com a responsabilização jurídica de quem se valeu da coação para a prática do ato invalidado. Dessa forma, se alguém for obrigado (coagido) a casar-se com uma pessoa, o casamento pode ser invalidado, porque o casamento tem que ser um ato inequívoco, isto é, praticado sem equívocos. A coercitividade, no entanto, embora também obrigue a um comportamento, é exercida pelo Poder Público, nos limites da lei. É, portanto, uma espécie de coação autorizada pela lei.

Quando o Estado atua impondo sua vontade soberana, sempre com vistas ao interesse coletivo, arrecadando recursos junto aos particulares, temos as *receitas derivadas*. As reparações de guerra; as penas pecuniárias; e os *tributos* são exemplos deste tipo de receitas.

SANÇÃO

Palavra que pode ter duplo sentido jurídico. Pode significar: aquiescência ou concordância, como quando, por exemplo, o Presidente da República, após a lei ser aprovada pelo Congresso Nacional, necessita *sancioná-la* ou vetá-la; penalidade ou punição, quando diz respeito à responsabilização de alguém pela prática de ato ilegal.

Não se confunde com SANÇÃO de ato ilícito: significa que os tributos não se confundem com as multas, pois nenhuma pena pecuniária por ato ilícito, aqui entendido como aquele contrário à lei, pode ser tida como tributo.

A própria finalidade dos tributos faz com que eles não se confundam com as multas, visto que elas, diferentemente dos tributos, não têm finalidade arrecadatória. As multas visam inibir infrações, possuindo, assim, um caráter repressivo e educacional. Se tomarmos como exemplo as multas de trânsito, veremos facilmente personificado esse caráter repressivo e educacional.

Dessa forma, consideremos, ainda a título de exemplo, o uso obrigatório do cinto de segurança. Logo que o Código Nacional de Trânsito tornou o seu uso obrigatório pelos ocupantes de automóveis, muitos foram flagrados cometendo essa infração à lei de trânsito. Isso gerou uma considerável arrecadação, decorrente das multas aplicadas.

Mas as multas não têm apenas caráter repressivo, elas também objetivam educar, de modo que, hoje, o que se constata é um panorama bem diferente. A população está mais conscientizada e são lavradas menos multas. Em consequência, a arrecadação com esse tipo de infração é bem menor.

Se a finalidade das multas fosse arrecadatória, isso seria motivo de grande dificuldade para o governo, que é quem está encarregado de bem gerir os recursos públicos, satisfazendo as necessidades da sociedade.

Instituído em lei: significa que o tributo só pode ser criado por lei, isto é, um conjunto de normas elaboradas e votadas pelo Poder Legislativo. É uma exigência que se desdobra no princípio da legalidade tributária, que será estudado de forma mais aprofundada em algumas aulas.

Se os tributos têm de ser instituídos por lei, não podem, portanto, ser instituídos por atos administrativos, tais como os decretos, as portarias, as deliberações etc.

Sua cobrança é vinculada: significa dizer que a cobrança do tributo deve ser feita pela Administração Pública, que age estritamente de acordo com a lei, não sendo permitido ao administrador, a seu critério, dispensar o pagamento.

Desde os tempos bíblicos, podemos encontrar relatos de cobranças de impostos. Roboão, rei de Israel, em 926 a.C., assim que assumiu o governo, aumentou a cobrança de impostos, castigando mais ainda o povo que já vinha sofrendo com as atitudes do reinado anterior. Naquela época, quem resistia à cobrança de impostos sofria covardes castigos corporais.

No Egito de Cleópatra, os impostos eram fundamentais para assegurar todo o luxo e conforto do palácio da rainha. Do mesmo modo, na Roma Antiga, impostos e tributos garantiam a riqueza e opulência presentes na vida dos Césares.

Carlos V, rei da Espanha, considerado o homem mais poderoso da Europa, após ser eleito imperador do Sacro Império Romano, usou da sua habilidade para lançar e cobrar impostos do povo europeu. Toda sorte de requintes disponíveis aos imperadores era sustentada pela cobrança de impostos.

NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO

De acordo com o art. 4º do Código Tributário Nacional, a natureza jurídica do tributo é determinada pelo *fato gerador*, que é o acontecimento, previsto em lei, que proporciona a cobrança do tributo.

Assim, por exemplo, o fato gerador do Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros é a entrada destes produtos no território nacional.

De acordo com o mesmo art. 4º, não é importante na caracterização do fato gerador:

- a denominação do tributo;
- a destinação legal do produto de sua arrecadação;
- quaisquer outras características formais adotadas em lei.

Pires (1992, p. 22), esclarece que “o tributo não se revela tributo por seu aspecto formal, que o pode descaracterizar, mas pelo seu conteúdo material”. E continua, afirmando que “visa o preceito impedir que a ignorância ou má-fé possa levar o legislador a invadir competência diversa ou onerar o contribuinte” com tributos já existentes, o que ocasionaria a chamada *bitributação*, que é a denominação dada à dupla incidência de um mesmo tributo sobre o mesmo contribuinte.

É o caso, por exemplo, de um imóvel situado na divisa de dois Municípios, cujo proprietário tenha de pagar duas guias de IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), uma a cada prefeitura.

Embora a legislação tributária tenha por objetivo evitar a bitributação, ela pode existir, quando, por exemplo, em nível internacional.

Assim, suponhamos uma multinacional, fabricante de veículos automotores, com sede nos Estados Unidos da América, que possui filiais em 15 países no mundo.

Em todos estes países, o lucro das suas filiais é tributado (IRPJ – Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica).

Como os rendimentos percebidos pelas filiais também representam lucro para a sua matriz, deverá tal quantia ser novamente tributada (IRPJ) nos EUA?

Diante da resposta afirmativa, estaremos também diante da bitributação.

O governo brasileiro tem assinado vários tratados para evitar esta situação de bitributação internacional.



Se você tem interesse em aprofundar-se nesse assunto, consulte na internet os seguintes endereços:
<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5365>
<http://www.esaf.fazenda.gov.br/parcerias/ue/cedoc-ue/arquivos/duplatributacaodez20041.pdf>
http://www.mre.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=1274&Itemid=553

Atividade 1

1.1. Leia com atenção as afirmativas abaixo e, entre os parênteses, assinale “V” quando julgá-las corretas ou “F” quando achar que são falsas.

- a. () Uma das características dos tributos é a de que eles só podem ser pagos em dinheiro, visto que são uma prestação pecuniária expressa em moeda.
- b. () A compulsoriedade é uma marca registrada da receita tributária, ou seja, aquela arrecadada através do recolhimento de tributos.
- c. () Os tributos não se confundem com as multas, visto que elas, não têm finalidade arrecadatória, pois visam inibir infrações, possuindo, assim, um caráter repressivo e educacional.
- d. () De acordo com a legislação tributária brasileira, através de um decreto, um chefe de Poder Executivo pode criar um imposto.

Resposta Comentada

- a. F, porque o valor do tributo é expresso por um indexador fiscal.
- b. V.
- c. V.
- d. F. Os impostos são tributos e só podem ser criados por lei, ou seja, um ato que emana do Poder Legislativo.

1.2. Responda:

a. O que você entende por fato gerador de um tributo?

b. O que você entende por bitributação?

Resposta Comentada

- a. É o acontecimento, previsto em lei, que proporciona a cobrança do tributo.
- b. É a denominação dada à dupla incidência de um mesmo tributo sobre o mesmo contribuinte.

1.3. Complete as lacunas:

a. Na caracterização do fato gerador, não importa: a _____ do tributo; a _____ do produto de sua arrecadação; ou quaisquer outras características formais adotadas em lei.

Resposta

Denominação; destinação legal.

ESPÉCIES DE TRIBUTO

De acordo com o art. 5º do Código Tributário Nacional (CTN), “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Esta disposição legal é confirmada pela Constituição da República Federativa do Brasil (CF) em seu art. 145, incisos I a III, que passamos a estudar.

IMPOSTO

Conceito: embora mencionado pelo art. 145, I da CF e pelo art. 5 do CTN, somente é conceituado pelo art. 16 do CTN, nos seguintes termos: é a obrigação que “tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”.

Dessa forma, como o fato gerador resulta em uma *situação independente* de uma atividade estatal, a receita conseguida através dos impostos pode ser utilizada para atender a qualquer despesa que o Poder Público necessite fazer.

Como veremos a seguir, a mesma liberdade de emprego da receita não existe em relação às taxas ou às contribuições de melhoria, que exigem, ao contrário dos impostos, contraprestação específica do Poder Público.

Ainda de acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil, os impostos são da competência *exclusiva* de cada um dos entes federativos brasileiros, de modo que existem impostos *federais* (exclusivos da União), impostos *estaduais* (exclusivos de cada Estado-membro e do Distrito Federal) e impostos *municipais* (exclusivos de cada Município e também do Distrito Federal).

Como se vê, o Distrito Federal acumula a competência exclusiva de arrecadação em seu território, tanto dos impostos municipais, quanto dos estaduais.

Este aspecto da competência permite estabelecer outra diferença dos impostos em relação às taxas e às contribuições de melhoria: a de que, em relação a estas últimas, os mesmos entes federativos gozam de *competência comum*, o que permite a qualquer um deles cobrar taxas ou contribuições de melhoria. Veja o quadro a seguir:

	Contraprestação	Competência
Imposto	Independente de uma atividade específica	Exclusiva de cada ente federativo
Taxa	Vinculada a uma atividade específica	Comum a todos os entes federativos
Contribuição de melhoria	Vinculada a uma atividade específica	Comum a todos os entes federativos

Você sabe o que é impostômetro?

É um aparelho existente no Brasil que revela, em tempo real, o quanto de imposto o cidadão brasileiro já pagou.

De 1º de janeiro a 10 de agosto de 2006, o impostômetro registrou uma arrecadação de R\$ 500 bilhões em impostos pagos por contribuintes às três esferas do governo – União, estados e municípios. Lembre-se de que o percentual de arrecadação aumenta a cada ano. O brasileiro precisa trabalhar em média cinco em cada doze meses para poder pagar seus impostos.

Se você quiser conhecer o impostômetro, acesse o *site*: www.impostometro.com.br ou www.impostometro.org.br

Fonte: cristiano@historianet.com.br

Valor do imposto: De acordo com o §1º, do art. 145 da CF, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...).

Isso significa que o valor do imposto deve guardar uma relação com a capacidade de contribuir (capacidade contributiva) do contribuinte.

Classificação dos impostos

a. *De acordo com a sua competência:* podem ser, respectivamente, conforme sejam da competência exclusiva da União, dos Estados-membros ou dos Municípios, os seguintes, com as respectivas siglas:

Competência	Imposto	Siglas
Federal	Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros	II
	Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados	IE
	Imposto sobre propriedade territorial rural	ITR
	Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza	IR
	Imposto sobre produtos industrializados	IPI
	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários	IOF
	Imposto sobre grandes fortunas	IGF
	Impostos extraordinários de guerra	IEG
Estadual	Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos	ITD
	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior	ICMS
	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores	IPVA
Municipal	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana	IPTU
	Imposto sobre a transmissão <i>inter vivos</i> , a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos a sua aquisição.	ITBI
	Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no ICMS	ISS

b. *De acordo com o grupo ou base econômica*: é a classificação proposta pelo CTN. Segundo ela, os impostos podem ser agrupados segundo os seguintes critérios:

- Comércio exterior – os que incidem sobre a atividade industrial e comercial relacionada com o mercado fora do território nacional. Ex.: II e IE.
- Patrimônio – os que recaem sobre a propriedade de bens móveis e imóveis. Ex.: ITR, IPTU, IPVA.
- Renda – os que incidem sobre a renda, assim entendido o produto do capital (rendimentos de cadernetas

de poupança, aluguéis etc.), do trabalho (salários, honorários, comissões etc.) ou da combinação de ambos. Ex.: IR.

- Produção – os que recaem sobre a industrialização, assim entendida qualquer operação que:
 - Altere a natureza de um produto; ou
 - A sua finalidade; ou, ainda,
 - O aperfeiçoamento para o consumo. Ex.: IPI.
- Circulação de Mercadorias e Serviços – os que incidem sobre o comércio e a prestação de serviços. Ex.: ICMS, IOF, ISS.

c. Quanto à forma de percepção: podem ser diretos e indiretos.

Diretos: quando se confundem, na mesma pessoa, o *contribuinte de direito* (aquele a quem a lei incumbe o encargo de calcular e recolher o tributo, tal como o próprio contribuinte ou um estabelecimento industrial ou comercial) e o *contribuinte de fato* (aquele sobre quem recai o dever de pagar o tributo, como acontece com o consumidor final na aquisição de bens). Nesses tipos de impostos, portanto, o contribuinte suporta sozinho toda a carga tributária, decorrente da aplicação da lei, sem possibilidade de transferi-la para outrem.

Assim, podemos afirmar que são diretos os impostos que incidem sobre a renda (IR) ou o patrimônio do contribuinte (IPTU, IPVA, ITR etc.).

Indiretos: quando o contribuinte de direito e o contribuinte de fato são pessoas distintas. Assim, ao contrário dos impostos diretos, os indiretos são passíveis de repasses para terceiros (contribuintes de fato), que, via de regra, são os consumidores finais dos bens tributados. É o caso, por exemplo, do IPI e do ICMS, cujos contribuintes de direito são os estabelecimentos industriais e comerciais, que produziram e venderam as mercadorias, enquanto o contribuinte de fato é o consumidor, que é o destinatário final da mercadoria produzida e vendida.

Quando você compra um produto, como, por exemplo, um aparelho eletrônico, pode observar que ele vem com a respectiva nota fiscal de venda, em que aparece destacado o valor do ICMS, como um acréscimo que você, o adquirente, é quem paga.

Por isso, normalmente é mais barato comprar um aparelho eletrônico de um camelô que o trouxe do Paraguai, pois ele não vai repassar para você o II, o IPI e o ICMS, que incidiriam sobre esse aparelho. Lembre-se, no entanto, de que, quando age dessa forma, você:

- deixa de contribuir para a arrecadação tributária, que é a principal fonte de receitas para o Estado atender às necessidades coletivas, inclusive as suas;
- ingressa na ilegalidade e fortalece os que vivem dela;
- deixa de ter garantias sobre o aparelho comprado, inclusive a assistência técnica de fábrica;
- de onde podemos concluir que é uma aparente economia, que não vale a pena ser praticada.

NOTA FISCAL – MODELO

EMITENTE

NOTA FISCAL

Nº 000000

LOGOTIPO

NOME / RAZÃO SOCIAL

☐ SAÍDA ☐ ENTRADA

ENDEREÇO

BAIRRO/DISTRITO

MUNICÍPIO

UF

1ª VIA

FONE / FAX

CEP

DESTINATÁRIO /

REMETENTE

DATA LIMITE PARA
EMISSÃO

NATUREZA DA OPERAÇÃO

CNPJ

INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO

CNPJ

INSCRIÇÃO ESTADUAL

DESTINATÁRIO REMETENTE

NOME / RAZÃO SOCIAL

CNPJ / CNPF

DATA DA EMISSÃO

ENDEREÇO

BAIRRO / DISTRITO

CEP

DATA DA SAÍDA / ENTRADA

MUNICÍPIO

FONE / FAX

UF

INSCRIÇÃO ESTADUAL

HORA DA SAÍDA

FATURA

DADOS DO PRODUTO

CODIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	CLASSIFICAÇÃO FISCAL	SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA	UNIDADE	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALÍQUOTAS		VALOR DO IPI
								ICMS	IPI	

CÁLCULO DO IMPOSTO

BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS	VALOR TOTAL DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA

TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS

NOME / RAZÃO SOCIAL			FRETE POR CONTA 1 EMITENTE <input type="checkbox"/> 2 DESTINATÁRIO		PLACADO VEÍCULO	UF	CNPJ / CNPF
ENDEREÇO			MUNICÍPIO			UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL
QUANTIDADE	ESPÉCIE	MARCA	NÚMERO		PESO BRUTO	PESO LÍQUIDO	

DADOS ADICIONAIS

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES	RESERVADO AO FISCO	Nº DE CONTROLE DO FORMULÁRIO
		000.000

DADOS DA ADF E DO IMPRESSOR

RECEBEMOS DE (RAZÃO SOCIAL DO EMITENTE) OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO		NOTA FISCAL Nº 000.000
DATA DO RECEBIMENTO	IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR	

d. *Quanto à perequação ou forma de rateio entre os contribuintes:* podem ser *fixos* e *variáveis*.

- Fixos são os que não exigem cálculo algum para se determinar o valor do imposto. Ele já vem expresso em moeda corrente ou em índice que nela possa ser convertido.

Ex.: o ISS de autônomos ou profissionais liberais, que é fixado com um valor fixo correspondente a um número de UFIR, dependendo do governo municipal responsável pela tributação.

- Variáveis, quando exigem cálculo para se determinar o valor do imposto. Podem ser:

Proporcionais – quando o fator percentual, denominado alíquota, incide sobre uma base de cálculo variável. A alíquota não varia. Ex.: O IPI ou o ICMS incidem sobre uma base de cálculo variável (valor do produto), mas a alíquota para um mesmo produto é sempre a mesma.

Progressivos – quando a alíquota se eleva ao elevar-se o valor que serve de base de cálculo. Ex.: No IRPF, quanto maior a renda (base de cálculo), maior a renda. Veja a tabela a seguir:

Tabela 2.1: Rendimentos do trabalho: 15% e 27,5%, conforme tabela progressiva mensal reproduzida, para fatos geradores ocorridos ano-calendário de 2007

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %
Até 1.313,69	–
De 1.313,70 até 2.625,12	15,0
Acima de 2.625,12	27,5

Fonte: BRASIL. Ministério da Fazenda (2008).

Regressivos – quando a alíquota se reduz ao elevar-se o valor da base de cálculo. Seria o inverso da **Tabela 2.1**, de modo que base de cálculo maior importaria em alíquota menor. Atualmente, não temos nenhum imposto com esta característica. No entanto, até 1966, informa-nos Pires (1992, p. 23), vigorou com este tipo de alíquota o extinto imposto sindical.

- e. *Quanto ao objeto da incidência*: podem ser pessoais e reais.
- Pessoais são aqueles em que a lei tributa diretamente a pessoa, levando em conta, para estabelecimento da base de cálculo, aspectos subjetivos ligados ao contribuinte ou a seus dependentes. Ex.: IR.
 - Reais são aqueles em que a lei tributa indiretamente uma pessoa, através dos seus bens. Ex.: ITBI, IPTU, ITR, IPVA.

Atividade 2



2.1. Complete as lacunas:

- a. De acordo com a legislação tributária brasileira existem três tipos de tributos, a saber: os _____, as _____ e as _____.
- b. Quanto à forma de percepção, o IPTU é um imposto _____ porque em relação a ele o contribuinte suporta sozinho toda a carga tributária, decorrente da aplicação da lei, sem possibilidade de transferi-la para outrem.
- c. Quanto ao objeto da incidência, o IPTU é um imposto _____ porque por meio dele a lei tributa indiretamente uma pessoa, através dos seus bens.

Resposta

- a. *impostos; taxas; contribuições de melhoria.*
- b. *direto.*
- c. *real.*

2.2. Leia com atenção as afirmativas abaixo e, entre os parênteses, assinale "V" quando julgá-las corretas ou "F" quando achar que são falsas.

- a. () Os fatos geradores das taxas resultam de uma *situação independente* de uma atividade estatal, de modo que a receita conseguida por meio delas pode ser utilizada para atender a qualquer despesa que o Poder Público necessite fazer.
- b. () A competência para instituir impostos é comum a todos os entes da Federação.
- c. () Segundo a Constituição Federal, o valor do imposto independe da capacidade de contribuir do contribuinte.

Resposta Comentada

- a. *Os fatos geradores de impostos.*
- b. *Ela é exclusiva.*
- c. *Deve guardar uma relação com a capacidade de contribuir (capacidade contributiva) do contribuinte.*

2.3. Responda:

a. Quais os impostos da competência do Distrito Federal?

b. Diferencie entre impostos variáveis *proporcionais*, *progressivos* e *regressivos*.

c. Considerando o IR (Imposto sobre Renda e proventos de qualquer natureza), como podemos classificá-lo, em face dos critérios estudados?

Resposta Comentada

a. Os devidos aos municípios e aos estados.

b. Proporcionais – quando o fator percentual, denominado *alíquota*, incide sobre uma base de cálculo variável. A *alíquota* não varia; progressivos – quando a *alíquota* se eleva ao elevar-se o valor que serve de base de cálculo; e regressivos – quando a *alíquota* se reduz ao elevar-se o valor da base de cálculo.

c. Federal; incide sobre a renda; direto; progressivo; e pessoal.

Atividade Final

Estabeleça a correspondência entre as colunas da esquerda e da direita:

	() II
	() ICMS
	() ITBI
	() IPVA
1. Competência federal	() IR
	() IGF
2. Competência estadual	() IEG
	() IE
3. Competência municipal	() ITD
	() ITR
	() IPI
	() IPTU
	() ISS
	() IOF

Resposta

1, 2, 3, 2, 1, 1, 1, 1, 2, 1, 1, 3, 3, 1

RESUMO

É de suma importância para a atividade financeira do Estado a arrecadação por meio dos tributos.

A partir do conceito dos tributos, existem várias características que os identificam.

Segundo a legislação tributária vigente, existem três tipos declarados de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Após distinguir entre essas três espécies, fica fácil entender a classificação dos impostos segundo os critérios mais comuns.

INFORMAÇÃO SOBRE A PRÓXIMA AULA

Na próxima aula, vamos aprofundar nossos conhecimentos sobre as outras espécies de tributos. Vamos, assim, falar das taxas, das contribuições de melhoria e das outras espécies de tributos, que não estão declarados expressamente em nossa legislação tributária. Não perca tempo, passe à aula seguinte.

Taxas e contribuições de melhoria. Outras espécies de tributos

Metas da aula

Apresentar as demais espécies de tributos previstos na legislação brasileira.

Esperamos que, após o estudo do conteúdo desta aula, você seja capaz de:



identificar a diferença entre os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria;



reconhecer por que os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais são também tributos.

INTRODUÇÃO

Como foi visto na aula anterior, a arrecadação por meio dos tributos é muito importante para a atividade financeira do Estado.

Segundo a legislação tributária vigente, existem três tipos declarados de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. No entanto, os tributos têm características que os identificam, como você viu na aula anterior, de modo que podemos sustentar a existência de outros tipos, além dos três identificados na legislação.

Assim, após estudarmos os impostos, passemos nesta aula ao estudo das demais modalidades de tributos.

TAXA

A taxa é um tributo relacionado a uma atividade estatal específica, ao contrário do imposto, que tem sua cobrança desvinculada de uma determinada atividade estatal.

Assim, o montante arrecadado com a cobrança de uma taxa, como, por exemplo, a taxa de lixo, deve ser utilizado nessa atividade específica: coleta de lixo. Já o montante arrecadado pelos impostos pode ser utilizado para atender a qualquer necessidade estatal, da compra de equipamentos a pagamento de pessoal.

A taxa é uma espécie de tributo estabelecida pelo art. 145, inciso II, da Constituição Federal e pelo art. 77, do Código Tributário Nacional.

É devida 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 à sua disposição.

As taxas podem, portanto, ser classificadas em taxas de polícia e taxas de serviços.

Taxas de polícia ou de fiscalização

São aquelas devidas em razão do exercício do poder de polícia pelo Estado. Por *poder de polícia*, entende-se o desenvolvimento de atividades que tenham por fim promover e assegurar o bem comum pela limitação e disciplinamento de direitos, interesses ou liberdades.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 78, assim o define:

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

A partir da amplitude dessa definição, conclui-se que o *poder de polícia* pode ser:

Preventivo ou administrativo

Quando exercido pelos órgãos de fiscalização da Administração Pública, especialmente no que diz respeito à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Desdobra-se em:

- Genérico ou fiscalizatório – quando atua visando prevenir ou reprimir os atos contrários ao interesse público, exercendo-se sobre os bens ou atividades das pessoas. Ex.: Corpo de Bombeiros, Polícia Sanitária, Polícia de Costumes (censura, interdição de locais etc.), Polícia de Viação (trânsito), Polícia de Profissões (Conselhos Nacionais e Regionais, OAB) etc.

- Específico, de segurança ou de manutenção da ordem pública – quando atua de modo a prevenir as infrações legais, exercendo-se em relação às pessoas. É desempenhado pelas Polícias Militares.

O poder de polícia administrativo tende a ser preventivo porque procura atuar antes do cometimento do delito.

Fazendo, por exemplo, um contraponto entre a atuação das Polícias Militares e das Polícias Civis, esta característica fica bem clara, porquanto vemos que estas deveriam agir repressivamente, isto é, após a prática do delito, enquanto aquelas deveriam atuar preventivamente, daí o motivo porque podem ser identificadas pelo uso de uniforme ou fardamento.

Repressivo ou de polícia judiciária

Quando exercido após a prática do delito. Cabe, portanto, às Polícias Civis, que são a polícia judiciária porque atuam como auxiliares do Poder Judiciário, apurando os delitos cometidos, razão por que são também chamadas polícia repressiva.

Da mesma forma que o poder de polícia de manutenção da ordem pública exerce-se o poder de polícia repressivo sobre as pessoas, ao passo que o poder de polícia administrativo genérico pode atuar também sobre os bens ou atividades das pessoas.

Em face do exposto, podemos ter como exemplos de taxas de polícia, os seguintes:

- Taxa de autorização e fiscalização para veiculação de publicidade ou propaganda.
- Taxa de vigilância e inspeção sanitária.
- Taxa de autorização para a execução de obras particulares e demolições.
- Taxa de fiscalização de transporte de passageiros.
- Taxa de autorização para a realização de atividade.
- Taxa de fiscalização de localização, instalação e funcionamento de estabelecimentos etc.

Taxas de serviços

São aquelas devidas em razão da prestação de serviços públicos pelo Estado. Esses serviços, como salientam a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional (art. 79), têm que ser utilizados pelo contribuinte:

- efetivamente, isto é, quando por ele usufruído a qualquer título;
- potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento. É o caso da taxa de lixo, por exemplo. Se existe o serviço de coleta, mesmo que o usuário não se utilize dele, deve pagar o tributo. É a utilização potencial.

Além disso, os serviços têm de ser:

- específicos, isto é, quando são de uma espécie definida, que possa ser destacada em unidades autônomas, uma para cada contribuinte, como, por exemplo, a confecção de um documento; e
- divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários. Esses serviços divisíveis são também denominados *uti singuli* ou singulares.

Uti singuli é uma locução latina que diz respeito a tudo aquilo que pode ser examinado em separado, individualmente, independentemente de outras coisas. A ela se opõe *uti universi*, que diz respeito a tudo aquilo que só pode ser examinado em conjunto.

Deste modo, dentre as várias classificações a que estão sujeitos, os serviços públicos podem ser:

Gerais: Também denominados *uti universi* ou coletivos, são os que, por terem caráter geral, não permitem a identificação dos seus usuários. Ex.: rodovias, pontes, etc.

Individuais: Também denominados *uti singuli* ou singulares são os que têm destinatários determinados.

Em regra geral, os serviços *uti singuli* são custeados por taxas ou tarifas, enquanto os serviços *uti universi* são mantidos pela arrecadação de impostos.

Exemplos de taxas de serviços:

- Taxa de remoção do lixo domiciliar.
- Taxa de serviço de esgoto.
- Taxa de prevenção e extinção de incêndios.
- Taxa judiciária etc.

As taxas podem ser cobradas tanto pela União, quanto pelos estados, Distrito Federal e municípios, não podendo, no entanto, ter o mesmo fato gerador ou a mesma base de cálculo dos impostos. É o que determinam a Constituição Federal, em seu art. 145, §2º, e o Código Tributário Nacional, em seu art. 77, parágrafo único.

A taxa não se confunde com a tarifa. Como vimos, a taxa é um tributo; a tarifa é um preço público, isto é, uma quantia, que dispensa fixação por meio de lei, que representa o pagamento pela utilização ou consumo, respectivamente, de serviço ou produto que o Estado forneça ao usuário, direta ou indiretamente. É o caso do pedágio, do valor das passagens de transportes coletivos etc.

Vejamos no quadro abaixo as diversas diferenças, apontadas pelos estudiosos do assunto, entre a taxa e a tarifa:

Taxa	Tarifa
1. Espécie de tributo.	1. Espécie de preço público.
2. Decorre de uma previsão legal, normalmente o Código Tributário.	2. Decorre de uma previsão estabelecida em um contrato administrativo.
3. Cobrança compulsória se a utilização do serviço é potencial ou efetiva.	3. Cobrança compulsória apenas se a utilização do serviço é efetiva.
4. Não visa ao lucro.	4. Visa ao lucro.
5. Não admite rescisão.	5. Admite rescisão.
6. Cobrança não proporcional à utilização.	6. Pagamento proporcional à utilização.
7. Sujeita à maioria dos princípios tributários (legalidade, anterioridade, etc.), que serão estudados.	7. Não sujeita aos princípios tributários.

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Espécie de tributo cobrado pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal ou pelos municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, instituído para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que possa resultar da obra para cada imóvel beneficiado.

Tem, portanto, as seguintes características:

- a) competência comum (União, estados, Distrito Federal e municípios);
- b) vinculação a uma atividade estatal específica (obra pública);
- c) valorização imobiliária (para o contribuinte);
- d) caráter indenizatório de uma despesa;

- e) valor total arrecadado igual à despesa realizada;
- f) valor individual proporcional à valorização imobiliária.

Cumpra-se notar que, a mera realização de obra pública não legitima a contribuição de melhoria, nem tampouco a mera valorização imobiliária. É preciso a conjugação dos dois elementos, ou seja:

Contribuição de melhoria = obra pública + valorização imobiliária

Uma obra pública, portanto, que não valorize o imóvel, não pode ser fato gerador de contribuição de melhoria.

Percebe-se, portanto, dois elementos essenciais para a cobrança desse tributo:

- necessidade de melhoria em determinado imóvel;
- relação entre a melhoria observada e a realização de uma obra pública.

De acordo com o art. 82 do Código Tributário Nacional, a cobrança de contribuição de melhoria será precedida da publicação de lei, que conterá vários requisitos:

- memorial (resumo das partes essenciais) descritivo do projeto;
- orçamento do custo da obra;
- determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- delimitação da zona beneficiada;
- determinação do fator de valorização;
- fixação de prazo, não inferior a trinta dias, para impugnação pelos interessados de qualquer dos requisitos acima;
- regulamentação do processo administrativo para a impugnação acima.

Aqui, cabe ressaltar que a doutrina em peso e o próprio Supremo Tribunal Federal somente admitem a instituição da contribuição de melhoria posteriormente à realização da obra pública, ou, pelo menos, de parcela da obra suficiente para justificar a ocorrência de valorização no imóvel beneficiado.

Importante ainda destacar que a contribuição deve estar vinculada à ocorrência de obra pública e nunca a serviços de manutenção e conservação, como, por exemplo, o serviço de reasfaltamento de via pública.

Atividade 1



1. As *taxas* e as *contribuições de melhoria* têm uma característica que as difere dos *impostos*. Que característica é esta?

2. Assinale as opções corretas:

2.1. A Prefeitura de Cidade Feliz, necessitando fazer obras de infra-estrutura básica em um bairro mais pobre da cidade, resolve cobrar uma taxa de serviços dos moradores do referido bairro. É acertada, do ponto de vista da legislação tributária, esta decisão da Prefeitura?

- a. Sim, porque a Prefeitura precisa, antes de fazer a obra, angariar recursos para isto.
- b. Não, o correto seria cobrar, antes de fazer a obra, a contribuição de melhoria.
- c. Não, o correto é fazer a obra com a arrecadação dos impostos.
- d. Não, porque sendo o bairro constituído de pessoas pobres, elas não têm que pagar qualquer tipo de tributo.

2.2. O serviço de telefonia celular é remunerado por:

- a. Tarifa, porque ele é específico e geral;
- b. Taxa, porque ele é específico e divisível;
- c. Tarifa, porque ele é específico e divisível;
- d. Taxa, porque ele é específico e geral.

2.3. O serviço de coleta de lixo domiciliar é remunerado por:

- a. Tarifa, porque ele é específico e geral;
- b. Taxa, porque ele é específico e divisível;
- c. Tarifa, porque ele é específico e divisível;
- d. Taxa, porque ele é específico e geral.

3. Complete as lacunas:

3.1. Por _____, entende-se o desenvolvimento de atividades que tenham por fim promover e assegurar o bem comum pela limitação e disciplinamento de _____, interesses ou liberdades.

3.2. O poder de polícia preventivo ou _____, que se subdivide em: genérico ou _____, é exercido por toda a Administração Pública, visando prevenir ou reprimir os atos contrários ao interesse público, fiscalizando os bens e as atividades das pessoas; e _____ ou de manutenção da ordem pública, que é exercido pelas Polícias Militares.

4. Sabendo que as taxas podem ser de dois tipos, enunciados na coluna da esquerda, correlacione-as com as espécies de taxas, previstas na coluna da direita:

1. Taxa de serviço	() Taxa de incêndio
2. Taxa de polícia	() Taxa de publicidade
	() Taxa judiciária
	() Taxa de inspeção sanitária
	() Taxa de obras
	() Taxa de lixo

5. Você é capaz de preencher, no quadro abaixo, as diferenças entre a *taxa* e *tarifa*? Que tal tentar?

Taxa	Tarifa
1. Espécie de _____.	1. Espécie de preço público.
2. Decorre de uma previsão legal, normalmente o Código Tributário.	2. Decorre de uma previsão estabelecida em um _____.
3. Cobrança compulsória se a utilização do serviço é _____ ou efetiva.	3. Cobrança compulsória apenas se a utilização do serviço é efetiva.
4. Não visa ao lucro.	4. Visa ao lucro.
5. Não admite rescisão.	5. Admite rescisão.
6. Cobrança não proporcional à utilização.	6. _____ proporcional à utilização.
7. Sujeita à maioria dos princípios tributários (legalidade, anterioridade, etc.), que serão estudados.	7. Não sujeita aos princípios tributários.

6. O poder público municipal realizou obra de pavimentação, que valorizou uma casa que tinha vínculo com a Rua "A" e com a Rua "B". Poderá ser cobrado duas vezes a contribuição de melhoria?

Respostas Comentadas

1. As taxas e as contribuições de melhoria são tributos relacionados a uma atividade estatal específica, ao contrário dos impostos, que têm sua cobrança desvinculada de uma determinada atividade estatal.

- 2.
- 2.1 - c - O correto é fazer a obra com a arrecadação dos impostos.
- 2.2 - c - Tarifa, porque é específico e divisível.
- 2.3 - b- Taxa, porque ele é específico e divisível.
- 3.
- 3.1 - poder de polícia, direitos.
- 3.2 - administrativo, fiscalizatório, específico.
4. 1, 2, 1, 2, 2, 1.
- 5.

<i>Taxa</i>	<i>Tarifa</i>
1 - Tributo	2 - Contrato administrativo
3 - Potencial	6 - Pagamento

6. Não, se houve só uma obra, a cobrança deverá ser única. O Fisco poderá cobrar apenas uma vez pela obra realizada, tendo em vista a sua singularidade. Sendo uma obra apenas, ocorreu somente um fato gerador que será aquilatoado na sua base de cálculo através do requisito custo total e valorização individual. (art. 81, do CTN).

EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Pode ser conceituado como um empréstimo obrigatório que o contribuinte faz ao Poder Público.

É justamente esta obrigatoriedade, característica dos tributos, uma das razões que faz com que esta espécie, instituída pelo art. 148, da Constituição Federal, seja vista como uma outra modalidade de tributo.

De acordo com o referido dispositivo constitucional:

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 (...).

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

Assim, em face da disposição constitucional, podemos afirmar que o empréstimo compulsório tem os seguintes pressupostos:

1. É da competência exclusiva da União.
2. Só pode ser criado mediante lei complementar.
3. Destina-se a:
 - atender despesas decorrentes:
 - a. de calamidade pública;
 - b. de guerra externa ou sua iminência.
 - investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.
4. Os recursos dele provenientes serão vinculados à despesa que fundamentou sua instituição.
5. Trata-se de um tributo restituível, sendo a sua restituição sempre feita em moeda corrente.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Em ordenamentos constitucionais passados eram denominadas contribuições parafiscais.

Destinam-se a suprir de recursos financeiros entidades públicas com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional por disporem de orçamento próprio.

De acordo com a Constituição Federal, podem ser dos seguintes tipos:

Tipo	Fundamento legal
a) Contribuições sociais de intervenção no domínio econômico. b) Contribuições sociais de interesse das categorias profissionais ou econômicas. c) Contribuições sociais de custeio da seguridade social.	CF, art. 149 – <i>caput</i>
d) Contribuição social sobre os servidores públicos.	CF, art. 149 – §1º
e) Contribuição social sobre iluminação pública.	CF, art. 149–A

Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)

São contribuições da competência exclusiva da União, que visam ao desenvolvimento de certos setores da economia e, em função disso, as empresas que compõem esses setores podem ficar sujeitas ao seu pagamento.

A Constituição prevê a sua incidência sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços (CF, 149-§2º-II), mas a União pode criar outras.

A CIDE deve ser instituída em lei ordinária e deve observar o princípio da anterioridade, ou seja, tem de ser instituída em um exercício financeiro (período correspondente ao ano civil) para ser cobrada no exercício financeiro seguinte.

Embora o princípio da anterioridade, previsto no art. 150,III,b da Constituição Federal, seja, em princípio, aplicável a todos os tributos, ele não será aplicado em relação à CIDE instituída sobre a atividade de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, conforme dispõe o art. 177, §4º-I,b, da Constituição Federal.

Contribuições sociais de interesse das categorias profissionais ou econômicas

São contribuições da competência exclusiva da União, instituídas em favor de entidades representativas de classe, como os sindicatos, a Ordem dos Advogados do Brasil e os conselhos federais, tais como o Conselho Federal de Administração, o Conselho Federal de Medicina e o Conselho Federal de Contabilidade, todos fiscalizadores de atividades profissionais legalmente reputadas de interesse público.

Essas contribuições sociais não se confundem com as contribuições que os sindicatos podem estabelecer em suas assembléias, que apenas obrigam os associados do sindicato. Tais contribuições sociais também observam o princípio da anterioridade.

Contribuições sociais de custeio da Seguridade Social

Mencionadas indiretamente no art. 149, da Constituição Federal, revelam-se com maior clareza no art. 195, da nossa Lei Maior. Objetivam custear o financiamento da seguridade social, que engloba as despesas da previdência social, saúde pública e assistência social. Exemplificam este tipo de contribuições: a contribuição previdenciária, o Programa de Integração Social (PIS), o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade (Cofins) e a Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Como existem dois sistemas de previdência social: o sistema dos trabalhadores em geral, regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), e o sistema dos servidores públicos estatutários, a contribuição previdenciária a que nos referimos aqui é a do sistema geral de previdência, visto que a que diz respeito aos servidores públicos será tratada no item seguinte desta aula.

No sistema geral de previdência, a manutenção é de responsabilidade da União, que é o ente federativo que deve arcar com as despesas da previdência em geral.

Já a competência para cuidar da saúde e da assistência pública é comum a todos os entes federados, ou seja, à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios.

Os recursos, no entanto, são todos advindos dessas contribuições sociais instituídas pela União, dependendo os demais entes federados do repasse de recursos federais, visto que não existem tributos estaduais ou municipais ligados a esse custeio.

Essas contribuições devem observar o princípio da anterioridade nonagesimal, previsto no art. 150-III, c, da Constituição Federal, o que significa dizer que só poderão ser cobradas no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que as instituiu, observado o prazo mínimo de noventa dias entre a data da publicação e a da cobrança.

Contribuição social sobre os servidores públicos

Para fazer às despesas de previdência social dos seus servidores públicos, os entes federados, inclusive a União, instituem as contribuições sociais dos seus servidores estatutários.

Como salienta o §1º, do art. 149, da Constituição Federal, a alíquota da contribuição social cobrada dos servidores dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, não será inferior à da contribuição social cobrada dos servidores da União.

Todas essas contribuições também devem observar o princípio da anterioridade nonagesimal a que nos referimos no item anterior desta aula.

Contribuição social sobre iluminação pública

Estabelecida pelo art. 149-A, da Constituição Federal, pode ser instituída pelos municípios e pelo Distrito Federal, para o custeio do serviço de iluminação pública, podendo a cobrança ser feita na fatura individual de consumo de energia elétrica.

A instituição dessa contribuição deve ser feita por lei municipal ou distrital, sujeita ao princípio da anterioridade, inclusive nonagesimal.

Atividade 2

1. Passando por necessidades urgentes decorrentes de uma intensa chuva, que inundou a maior parte dos bairros, a Prefeitura de Cidade Feliz resolve instituir a cobrança de empréstimo compulsório a ser restituído no prazo de cinco anos, em moeda corrente. Em face do estudo realizado sobre o assunto, comente a iniciativa da prefeitura.
2. Quais as contribuições sociais da competência da União?
3. Existe alguma contribuição social só da competência dos municípios e do Distrito Federal?

Respostas Comentadas

1. *A iniciativa é ilegal, porque somente a União pode instituir este tributo.*
2. *As Contribuições Sociais de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); as contribuições sociais de interesse das categorias profissionais ou econômicas; e as contribuições sociais de custeio da Seguridade Social.*
3. *Sim. A contribuição social sobre iluminação pública.*

Atividade Final

Considerando os diversos tipos de tributo estudados nesta aula, estabeleça a correspondência entre as colunas da esquerda e da direita:

1. Taxa de serviços	() Tributo para custear a coleta de lixo residencial
2. Taxa de polícia	() Tributo cobrado na conta de luz
3. Contribuição de melhoria	() PIS
4. Empréstimo compulsório	() CIDE
5. Contribuição Social de Intervenção no Domínio Econômico	() Tributo cobrado para custear despesas de reequipamento das Forças Armadas, em face de guerra externa
6. Contribuição social de interesse das categorias profissionais ou econômicas	() Contribuição mensal para a aposentadoria do trabalhador
7. Contribuição social de custeio da Seguridade Social	() Tributo cobrado para a construção de imóvel residencial
8. Contribuição social sobre os servidores públicos	() Contribuição mensal para a aposentadoria do servidor público
9. Contribuição social sobre iluminação pública	() Ressarcimento do Poder Público pela realização de obra que valorize o imóvel

Resposta Comentada

(1) (9) (7) (5) (4) (6) (2) (8) (3)

Se você teve dúvidas ao fazer a atividade, faça uma releitura da aula ou contate a tutoria. Não fique com dúvidas.

RESUMO

Existem diversas espécies de tributos com características próprias que os identificam. Segundo a legislação tributária vigente, alguns desses tributos se dividem, como as taxas e as contribuições sociais, sendo muito fácil identificar cada uma dessas espécies de tributos.

INFORMAÇÃO SOBRE A PRÓXIMA AULA

Na próxima aula, vamos entrar num tema novo. Estudaremos a competência tributária. Quem é que pode instituir tributos? Essa competência sofre algum tipo de limitação? Não perca tempo. Passe logo ao estudo da próxima aula.

Competência tributária e limitações ao poder de tributar

Meta da aula

Apresentar as regras para instituição dos tributos, previstas na legislação brasileira.

Esperamos que, após o estudo do conteúdo desta aula, você seja capaz de:



distinguir entre os diversos tipos de competência tributária;



reconhecer que o poder de tributar sofre limitações decorrentes dos princípios tributários.

INTRODUÇÃO

Na aula anterior você pôde concluir o seu estudo sobre as diversas espécies de tributos.

Agora você já conhece as características que os identificam e ainda pode constatar que, segundo a legislação tributária vigente, alguns desses tributos se subdividem, como as taxas e as contribuições sociais.

A instituição dessas espécies de tributos, no entanto, depende de regras denominadas competência tributária. Quando falamos dos impostos, por exemplo, vimos que alguns só podiam ser instituídos pela União, como o Imposto sobre Importação ou o Imposto sobre a Renda; outros, só podiam ser instituídos pelos Estados-Membros, como o IPVA; e, ainda outros, pelos Municípios, como o IPTU. Recorda-se? Caso você não se lembre, dê uma olhada na Aula 2.

Essa possibilidade, prevista na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, de a União, os Estados-Membros e os Municípios poderem instituir esses impostos, ou ainda outros tipos de tributos, é que é denominada competência tributária. É justamente por aí que começamos nossa aula de hoje.

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

É, portanto, a atribuição constitucional de instituir tributos.

Diz respeito, como foi salientado na introdução desta aula, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Pode também ser denominada *poder de tributar*.

A instituição de tributos, como regra, é tarefa tipicamente legislativa e, portanto, política.

Quando a Constituição Federal não dispõe de forma contrária, a instituição de um tributo, sua modificação e sua revogação se dão por *lei ordinária*.

O titular da competência tributária pode optar por não exercitá-la. Até hoje, por exemplo, o imposto sobre grandes fortunas (IGF), embora previsto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, não foi instituído pela União. Muitos Municípios não instituíram o ISS por entenderem que o custo da sua administração seria maior que o valor arrecadado.

Essas circunstâncias não excluem a possibilidade de o tributo ser instituído a qualquer tempo, visto que, a não instituição, não significa a renúncia à competência tributária.

A competência tributária ou poder de tributar pode ser:

a) geral	privativa comum cumulativa ou múltipla residual
b)	extraordinária ou especial

Da Competência Geral Privativa

Está prevista na Constituição Federal para:

- a União (art. 153);
- os Estados e o Distrito Federal (art. 155);
- os Municípios (art. 156).

A União pode, ainda, instituir contribuições sociais (art. 149) e empréstimos compulsórios (art. 148), como foi estudado na Aula 3.

Da Competência Geral Comum

É aquela que diz respeito igualmente àqueles três níveis de governo (União; Estados + Distrito Federal; e Municípios).

É estabelecida pelo art. 145, incisos II e III, da Constituição Federal, em relação às taxas e às contribuições de melhoria.

Da Competência Cumulativa ou Múltipla

Fundamenta-se no art. 147, da Constituição Federal, e diz respeito aos seguintes entes federativos:

- a União, relativamente aos impostos estaduais nos Territórios Federais e, se não divididos em Municípios, também aos impostos municipais;
- o Distrito Federal, relativamente aos impostos municipais, já que não pode ser dividido em municípios (art. 32, da Constituição Federal), o que lhe confere, genericamente, as competências legislativas reservadas aos Estados e aos Municípios (CF, §1º do art. 32).

Não existem atualmente territórios no Brasil, mas como nada impede que algum dia voltem a existir, deve ser considerada a possibilidade de criação expressamente prevista no art. 18, §§2º e 3º da CF.

Portanto, hoje em dia, somente o Distrito Federal exerce a competência cumulativa ou múltipla.

Da Competência Geral Residual

Está prevista no art. 154, inciso I, da Constituição Federal, em relação à possibilidade de a União instituir outros impostos, diferentes dos afetos à sua competência privativa, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo coincidentes com a de outros impostos.

A competência residual pode, portanto, ser utilizada, exclusivamente pela União, não só para a instituição de impostos novos mas também para a criação de contribuições para a seguridade social, incidentes sobre fontes diversas das expressamente previstas nos incisos 195, como estabelece o §4º do mesmo artigo.

Da Competência Extraordinária ou Especial

É aquela prevista no art. 154, inciso II, da Constituição Federal que atribui à União a possibilidade de instituir impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

O art. 76, do Código Tributário Nacional, complementa a regra constitucional, estabelecendo o prazo de cinco anos, contados da data da celebração da paz, para a sua supressão.

É importante notar que, quando o mesmo poder tributário competente cria um tributo repetido sobre a mesma coisa, temos uma figura jurídica denominada *bis in idem* (literalmente, significa repetição sobre o mesmo; *bis* = repetido, *in idem* = a mesma coisa) ou bitributação. Um segundo tributo com nome diferente, advindo da mesma autoridade tributante, recaindo sobre ato já tributado, exemplifica o *bis in idem*.

Tomemos por referência o IPVA. Ele pode ser instituído pelos Estados-Membros. Se, depois de instituído esse imposto, um Estado-Membro resolve instituir o IAR (Imposto sobre automóveis rodantes), estaríamos claramente diante do *bis in idem*.

Conveniente ressaltar que o *bis in idem* não se confunde com a já estudada (na Aula 2) bitributação, que ocorre quando um poder tributante, exorbitando em sua competência, cria um imposto que seja da competência de outro poder tributante.

Ex.: Se um Estado cria um imposto similar ao IPTU, que é da competência dos Municípios.

Assim, é importante salientar que para falarmos em bitributação devemos ter *dois poderes tributantes*, entrando um deles na esfera de competência de outro.

Alguns estudiosos do Direito Tributário preferem a denominação invasão de competência em lugar do termo bitributação.

CAPACIDADE TRIBUTÁRIA

A competência tributária é indelegável, conforme dispõe o art. 7º, do Código Tributário Nacional, salvo em relação às funções:

- de arrecadar ou fiscalizar tributos; e
- de executar leis, serviços, atos ou decisões em matéria tributária.

Na verdade, estas funções constituem a chamada capacidade tributária, que é atribuída a entidades ou órgãos tais como a Receita Federal, as secretarias de fazenda (estaduais ou municipais) ou outros congêneres.

Há, portanto, diferença entre:

- competência tributária (atribuída constitucionalmente à União, Estados, Distrito Federal e Municípios); e
- capacidade tributária (atribuída por meio de lei, por quem tenha a competência tributária, a órgãos ou entidades que tenham as funções aqui referidas).

Atividade 1



1. Preencha as lacunas:

a. A _____ diz respeito à possibilidade de arrecadar ou fiscalizar tributos, enquanto a _____ refere-se à atribuição constitucional de instituir tributos.

b. O poder de tributar pode ser geral e _____. O poder geral se subdivide em _____, _____, _____ e _____.

2. Marque a opção correta:

I. A competência para instituir taxas é geral:

- a. Comum
- b. Privativa
- c. Cumulativa
- d. Residual

II. A competência para instituir contribuições sociais é geral:

- a. Comum
- b. Privativa
- c. Cumulativa
- d. Residual

III. A competência para instituir impostos novos é geral:

- a. Comum
- b. Privativa
- c. Cumulativa
- d. Residual

IV. A competência para instituir impostos, no caso de guerra externa, é:

- a. Geral Comum
- b. Geral Privativa
- c. Extraordinária
- d. Geral Residual

3. Responda à questão:

Que principal característica distingue o *bis in idem* e a bitributação?

Respostas

1. *Capacidade tributária; competência tributária; extraordinário ou especial; privativo; comum; múltiplo ou cumulativo; residual.*

2. I. *comum*
II. *privativa*
III. *residual*
IV. *extraordinária*

3. No **bis in idem**, o mesmo poder tributário competente cria um tributo repetido sobre a mesma coisa; na tributação, existem dois poderes tributários, um invadindo a esfera de competências do outro.

LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

São aquelas, previstas constitucionalmente, que limitam a competência tributária.

O poder de tributar não é absoluto, devendo respeito:

- aos princípios tributários;
- às imunidades;
- às isenções; e
- à não incidência.

Princípios tributários – podem ser gerais ou específicos

Quadro 4.1: Princípios tributários

GERAIS	Princípio da capacidade contributiva
	Princípio da legalidade ou da reserva legal
	Princípio da isonomia ou da igualdade tributária
	Princípio da irretroatividade da lei tributária
	Princípio da anterioridade da lei tributária
	Princípio da proibição do confisco
	Princípio da não limitação ao tráfego
	Princípio da uniformidade tributária
	Princípio da vedação de tributação
	Princípio da vedação da instituição de isenções
	Princípio da vedação de diferenciação tributária
ESPECÍFICOS	Princípio da não-cumulatividade
	Princípio da seletividade

Gerais

Aqueles aplicáveis, em regra geral, a todos os tributos.

São os seguintes:

- Princípio da Capacidade Contributiva – expresso no art.145,§1º, da Constituição Federal.

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

Duas observações devem ser ressaltadas em relação a este princípio:

1. destina-se apenas aos impostos;
2. sua graduação diz respeito à capacidade econômica do contribuinte, embora a sua efetividade, ou seja, a sua aplicação, fique sujeita, como se vê ao final do dispositivo, a uma aferição da sua capacidade contributiva.

Capacidade econômica do contribuinte é aquela que diz respeito ao seu patrimônio; já a capacidade contributiva do contribuinte é aquela que resulta do abatimento, da totalidade do patrimônio, das despesas necessárias à manutenção do indivíduo e de sua família.

Assim, uma pessoa pode ter capacidade econômica e não ter capacidade contributiva, como no caso de quem recebe uma herança e passa a possuir muitos bens, embora não tenha necessariamente recursos para mantê-los.

- Princípio da Legalidade ou da Reserva Legal – origina-se no princípio geral da legalidade (art. 5º, inciso II, da Constituição Federal) e encontra-se expresso no art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

Estabelece que é vedado a quem tenha competência tributária exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Vale lembrar que a lei, a que se refere este dispositivo constitucional é a lei em sentido estrito (*stricto sensu*), significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanado do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis, ou seja, o Poder Legislativo (veja a Aula 1).

A regra comporta as exceções do art. 153-§1º e 177-§4º(I,b), da Constituição Federal, que permite a alteração pelo Poder Executivo, por ato próprio (o Decreto) e, portanto, independentemente de lei, das alíquotas do II, do IE, do IPI, do IOF e da CIDE.

Também o ICMS sobre combustíveis insere-se nessas exceções, por força do art. 155-§4º, IV, da Constituição Federal.

O quadro a seguir sintetiza essas exceções ao princípio da legalidade:

Quadro 4.2: Exceção ao princípio da legalidade

Tributo	Artigo da constituição	Alteração da alíquota
II – IE – IPI – IOF	153-§1º	Por ato do Poder Executivo
CIDE	177-§4º,I,b	Por ato do Poder Executivo
ICMS sobre combustíveis	155-§4º, IV	Por deliberação dos Estados e do Distrito Federal

Finalizando, cabe ressaltar que o princípio da legalidade é princípio absoluto quanto à instituição de tributos, não existindo, para tanto, qualquer exceção. Vale dizer, a criação de tributo jamais pode ser feita por ato normativo infralegal e nem a lei pode delegar ao Executivo poder para instituição de tributo por decreto.

- Princípio da Isonomia ou da Igualdade Tributária – expresso no art.150, inciso II, da Constituição Federal.

Estabelece que é vedado instituir, por quem tenha competência tributária, tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Assim, o texto constitucional não afirma que todos os contribuintes serão tratados de forma absolutamente igual.

Em outras palavras, se os contribuintes não se encontrarem em situação equivalente, pode a lei tributária tratá-los de forma diferenciada. É isto que permite, por exemplo, que sejam aplicadas alíquotas diferenciadas, ou até mesmo isenção, no IR, para diferentes classes de contribuintes.

Portanto, a igualdade tributária que a nossa Constituição Federal estabelece é uma igualdade relativa, visto que a igualdade absoluta significaria o mesmo tratamento para todos os contribuintes.

Nesse sentido se expressa o nosso saudoso Rui Barbosa (in “Oração aos Moços”):

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade.

Desta forma, a aplicação do princípio da isonomia tributária veda qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

- Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária – expresso no art. 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal.

Estabelece que é vedado, a quem tenha competência tributária, cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Assim, se uma lei entra em vigor no dia 1º de janeiro, não poderá voltar no passado, retroagir, alcançando fatos que, se praticados a partir de 1º de janeiro, ensejariam a cobrança do tributo a que ela se refere.

A retroatividade, no Direito Tributário, somente é possível, nas hipóteses do art. 106, do Código Tributário Nacional, quais sejam:

a) quando a nova regra for expressamente interpretativa, sem aplicação de penalidades;

b) quando a nova regra tratar de situações não definitivamente julgadas e sejam mais benéficas ao contribuinte:

- seja porque a infração tributária cometida perdeu este caráter;
- seja porque foram reduzidas as penalidades;
- seja porque qualquer outra mudança ocorreu e seja mais benéfica ao contribuinte infrator, retroagindo desde que este se encontre em litígio, administrativo ou judicial, contra a cobrança.

A título de exemplo, consideremos uma situação em que determinada lei tributária não deixava claro qual o limite de isenção para um certo imposto. Em razão disto, o contribuinte A entendeu estar dentro do limite de isenção e, em consequência, não recolheu o referido imposto. O fiscal competente, no entanto, entendeu que o tributo era devido e lavrou o auto de infração, que cobrava o valor do tributo acrescido da multa pelo seu não-recolhimento espontâneo.

Ocorre que, posteriormente, uma lei interpretativa esclareceu que, casos como o do contribuinte A, estariam enquadrados como isentos. Portanto, não havia a prática da infração tributária pela qual foi autuada, de modo que, caso A já tivesse pago o valor que lhe foi cobrado, teria direito à restituição, acrescida de juros e correção.

- Princípio da Anterioridade da Lei Tributária – é um princípio particular do Direito Tributário, expresso no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da Constituição Federal. É também conhecido como princípio da não-surpresa, isto é, da não-surpresa desagradável.

Estabelece que é vedado, a quem tenha competência tributária, cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou (regra geral da alínea “b”), e desde que transcorrido o prazo mínimo de noventa dias da publicação da referida lei (alínea “c”).

Esta regra da alínea “c”, que foi acrescentada pela emenda à Constituição nº 42, de 19 de dezembro de 2003, é hoje conhecida como “anterioridade nonagesimal”.

A implementação desta regra colocou fim na possibilidade de um tributo ser instituído ou aumentado por uma lei, publicada no final do mês de dezembro, para ser cobrado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte.

Agora, há de respeitar além do exercício financeiro anterior, o prazo mínimo de noventa dias para a implementação do tributo.

Em relação ao exercício financeiro, saliente-se que, hoje em dia, por força do art. 34, da Lei n.º 4.320, de 17/3/1964, ele coincide com o ano civil, correspondendo, desta forma, ao período entre 1º de janeiro e 31 de dezembro.

Embora alguns estudiosos entendam como sinônimos os princípios da anterioridade da lei e da anualidade, o fato é que o princípio da anualidade remanesce da Constituição Federal de 1946, que dispunha que nenhum tributo poderia ser cobrado em cada exercício financeiro sem que existisse prévia autorização orçamentária, isto é, autorização expressa no orçamento para cobrança.

Hoje, já não existe mais esta exigência, razão por que, embora para uns os dois princípios passaram a se equivaler, o mais correto é o entendimento de que já não existe mais o princípio da anualidade.

O princípio da anterioridade é excepcionado pelos seguintes dispositivos da Constituição Federal, de acordo com o quadro a seguir:

Quadro 4.3: Exceção ao princípio da anterioridade

Dispositivo constitucional	Tributo	Exceção à anterioridade anual	Exceção à anterioridade nonagesimal
Art. 148-II	Empréstimo compulsório no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.	SIM	NÃO
Art. 150-§1º	II (153-I); IE (153-II); IOF (153-V); Empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (148-I); e imposto extraordinário (154-II).	SIM	SIM
Art. 150-§1º	IPI (153-IV).	SIM	NÃO
Art. 150-§1º	IR (153-III).	NÃO	SIM
Art. 150-§1º	IPVA (155-III).	NÃO	SIM (*)
Art. 150-§1º	IPTU (156-I).	NÃO	SIM (*)
Art. 195-§6º	Contribuições sociais para a seguridade social	SIM	NÃO

(*) exceção

somente em relação à base de cálculo.

- Princípio da Proibição do Confisco – expresso no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, é consequência da garantia ao direito de propriedade traçada no art. 5º, incisos XXII e XXIV, de nossa Lei Fundamental.

É preceito aplicável a todos os tributos, o que significa dizer que todos devem ser suportáveis ao contribuinte, não podendo ser abusivos.

O ente tributante deve se preocupar em tributar o contribuinte, sem ser abusivo. Daí a proibição, de quem tenha competência tributária, de utilizar o tributo com efeito de confisco.

O confisco é uma forma de aquisição coativa da propriedade de pessoas ou entidades privadas, pelo Estado, sem que seja feito o pagamento de qualquer compensação.

Portanto, o que objetiva este princípio é impedir que uma dívida tributária seja paga com o confisco dos bens do contribuinte.

- Princípio da Não-limitação ao Tráfego – expresso no art. 150, inciso V, da Constituição Federal, estabelece que é vedado, a quem tenha competência tributária, utilizar o tributo com a finalidade de limitar o tráfego, de pessoas ou bens, pelo território da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

Assim, significa dizer, por exemplo, que os impostos que incidem sobre a circulação de mercadorias, como o ICMS, devem ser razoáveis, a ponto de não embarçar essa circulação, ou seja, não devem ser excessivamente onerosos.

Outro exemplo, que demonstra a desobediência a este princípio, é o da cobrança de taxa de “fiscalização intermunicipal”, instituída por um Município litorâneo, direcionada aos ônibus que levem turistas “farofeiros”, de outros municípios, para passarem o dia em praias do Município tributante.

Portanto, o propósito desse princípio é assegurar a liberdade de locomoção em todo o território nacional. Note-se que o dispositivo constitucional ressalva a cobrança de pedágio, evidentemente porque pedágio não é tributo; é preço público, conforme já vimos.

- Princípio da Uniformidade Tributária - expresso no art. 151, inciso I, da Constituição Federal.

Estabelece que é vedado, à União, instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou, ainda, que implique distinção, ou preferência, em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro.

Note-se que a concessão de incentivos fiscais não se insere na limitação decorrente deste princípio, desde que se destine a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, tais como as obras de saneamento básico.

- Princípio da Vedação de Tributação – expresso no art. 151, inciso II, da Constituição Federal, somente se pode aplicar à União, visto que só ela pode tributar a renda (art. 151-II, da Constituição Federal).

Portanto, este princípio estabelece que é vedado, à União, tributar:

a) a renda destinada às obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; e

b) a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores ao que fixar para os de seus próprios agentes.

Quanto à renda destinada às obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, isto é, aos títulos públicos emitidos pelos entes federativos para captar recursos no mercado, se bem que estejam sujeitos à cobrança de impostos, o que pretende este princípio é impedir que a tributação sobre os títulos federais seja menor

do que a que incide sobre os títulos dos demais entes federativos. A União fica impedida então de tornar seus títulos públicos mais atrativos, por meio de tributação.

Da mesma forma, a União não pode tributar o rendimento de seus agentes em níveis inferiores aos dos incidentes sobre os agentes dos outros entes federativos.

- Princípio da vedação da instituição de isenções – expresso no art. 151, inciso III, da Constituição Federal.

Estabelece que é vedado, à União, instituir isenções de tributos da competência dos Estados, Distrito Federal ou Municípios. A União só pode conceder isenções em seus próprios tributos.

- Princípio da Vedação de Diferenciação Tributária – expresso no art. 152, da Constituição Federal.

Estabelece que é vedado, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer diferença tributária de qualquer natureza, entre bens e serviços, em razão da sua procedência ou destino.

Específicos

Aqueles que dizem respeito apenas ao ICMS e ao IPI.

São os seguintes:

- Princípio da Não-Cumulatividade – expresso no art. 153-§3º, inciso II, e no art. 155-§2º, inciso I, ambos da Constituição Federal.

Estabelece que deve ser abatido, na última operação do pagamento do imposto, o montante do imposto recolhido nas operações anteriores.

Assim, considerando a produção de uma televisão, que reúne componentes fabricados por várias indústrias, que recolhem o respectivo IPI, hipoteticamente à alíquota de 20%, teremos a seguinte situação:

Indústria A = fabrica os componentes eletrônicos do televisor. Tem um gasto de R\$50,00 e vende sua produção para a indústria B.

Indústria B = fabrica as placas de circuitos onde serão fixados os componentes eletrônicos do televisor, que são comprados da indústria A por R\$ 100,00 e sua produção vendida para a indústria C.

Indústria C = fabrica o tubo de imagem e junta com as placas de circuitos onde foram fixados os componentes eletrônicos do televisor. Tem um gasto de R\$150,00. Vende sua produção para a indústria D.

Indústria D = fabrica a caixa do televisor e faz a sua montagem final. Tem um gasto de R\$180,00. Vende para o estabelecimento comercial.

Observe, no quadro a seguir, a aplicação do princípio da não-cumulatividade no recolhimento do IPI, aplicável à situação anteriormente descrita:

Quadro 4.4: Aplicação do princípio da não-cumulatividade

Indústria	Gasto de material	Imposto a ser recolhido	Total recolhido	Recolhimento de imposto
A	R\$50,00	R\$10,00 (20%)	R\$0,00	R\$10,00
B	R\$100,00	R\$20,00 (20%)	R\$10,00	R\$10,00
C	R\$150,00	R\$30,00 (20%)	R\$20,00	R\$10,00
D	R\$180,00	R\$36,00 (20%)	R\$30,00	R\$6,00

Como se vê, cada indústria recolhe uma parcela do imposto.

Houve época em que tudo era recolhido pela última indústria, o que, às vezes, trazia dificuldades, em razão do montante a ser recolhido, muitas vezes expressivo.

Se, em lugar do princípio da não-cumulatividade, tivéssemos o princípio da cumulatividade, teríamos o denominado efeito cascata, o que corresponderia ao recolhimento sucessivo de todos os débitos.

No exemplo, corresponderia à soma dos impostos recolhidos (3ª coluna), o que equivaleria a R\$ 10,00 + R\$ 20,00 + R\$ 30,00 + R\$ 36,00, num total de R\$ 96,00 em lugar dos R\$ 36,00 recolhidos.

No caso do ICMS, em que o fato gerador do imposto é a entrada da mercadoria na loja, se o princípio não fosse o da não-cumulatividade, como o comerciante poderia recolher todo o montante do imposto se não tinha nem mesmo previsão da venda?

Como se vê, a emissão da nota fiscal é essencial para que haja o repasse ou translação, isto é, a possibilidade de se abater o recolhimento de imposto feito anteriormente.

Já o ISS, em regra, é um imposto cumulativo. Suponha, por exemplo, que uma pessoa procure um serviço odontológico para a colocação de uma prótese. O ISS incidirá sobre o serviço do protético e do dentista, ou seja, sobre o valor do serviço da confecção da prótese, feito pelo protético, que

paga o seu ISS, e sobre o serviço do dentista, que inclui o valor da prótese e do ISS do protético, além do seu próprio trabalho, e paga o seu ISS. Incidiu, portanto, duas vezes o ISS sobre o valor da prótese. A cumulatividade do ISS é um dos motivos pelos quais sua alíquota deve ser baixa.

- Princípio da Seletividade – expresso no art. 153-§3º, inciso I, e no art.155-§2º, inciso III, ambos da Constituição Federal. Aplica-se, portanto, respectivamente, ao IPI e ao ICMS.

Este princípio estabelece que, quanto maior a essencialidade do produto, menor a alíquota a ser aplicada. Com isso, o leite é menos tributado do que o cigarro.

Estas alíquotas, no caso do IPI, são fixadas na tabela de incidência do IPI (TIPI), onde, ao lado da nomenclatura de cada produto, há o percentual da alíquota correspondente, que é tanto maior quanto menor for a sua essencialidade.

Se você desejar, no *link* abaixo da Receita Federal, você poderá fazer o *download* dos arquivos da TIPI:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/DownloadArqTIPI.htm>

Atividade 2

1. Diferencie a capacidade econômica da capacidade contributiva do contribuinte.



2. Marque a alternativa correta.

I. Configura uma das exceções ao princípio da legalidade:

- a. IR
- b. IPI
- c. IPVA
- d. ITBI

II. Imposto que não se enquadra dentre as exceções do princípio da anterioridade:

e. IR

f. IPI

g. IPVA

h. ITBI

3. Considerando os diversos princípios estudados nesta aula, estabeleça a correspondência entre as colunas da esquerda e da direita:

1. Princípio da anterioridade	() Estabelece que deve ser abatido, na última operação do pagamento do imposto, o montante do imposto recolhido nas operações anteriores.
2. Princípio da proibição do Confisco	() Confundido com o princípio da anualidade.
3. Princípio da não-limitação ao tráfico	() Impede que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, estabeleçam diferença tributária de qualquer natureza, entre bens e serviços, em razão da sua procedência ou destino.
4. Princípio da uniformidade tributária	() Impede a União de tornar seus títulos públicos mais atrativos, por meio de tributação.
5. Princípio da vedação de tributação	() A concessão de incentivos fiscais não se insere dentre as limitações impostas por ele.
6. Princípio da vedação da instituição de isenções	() Impede que a União institua isenções de tributos da competência dos Estados, Distrito Federal ou Municípios.
7. Princípio da vedação de diferenciação tributária	() É consequência da garantia ao direito constitucional de propriedade.
8. Princípio da não-cumulatividade	() Estabelece que, quanto maior a essencialidade do produto, menor a alíquota a ser aplicada.
9. Princípio da seletividade	() Sua aplicação faz com que os impostos que incidem sobre a circulação de mercadorias, como o ICMS, sejam razoáveis, ou seja, não excessivamente onerosos.

Respostas Comentadas

1. Capacidade econômica do contribuinte é aquela que diz respeito ao seu patrimônio; já a capacidade contributiva do contribuinte é aquela que resulta do abatimento, da totalidade do patrimônio, das despesas necessárias à manutenção do indivíduo e de sua família.

2. I. IPI; II. ITBI.

3.

1. Princípio da anterioridade	(8) Estabelece que deve ser abatido, na última operação do pagamento do imposto, o montante do imposto recolhido nas operações anteriores.
2. Princípio da proibição do confisco	(1) Confundido com o princípio da anualidade.
3. Princípio da não-limitação ao tráfico	(7) Impede que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabeleçam diferença tributária de qualquer natureza, entre bens e serviços, em razão da sua procedência ou destino.
4. Princípio da uniformidade tributária	(5) Impede a União de tornar seus títulos públicos mais atrativos, por meio de tributação.
5. Princípio da vedação de tributação	(4) A concessão de incentivos fiscais não se insere dentre as limitações impostas por ele.
6. Princípio da vedação da instituição de isenções	(6) Impede que a União institua isenções de tributos da competência dos Estados, Distrito Federal ou Municípios.
7. Princípio da vedação de diferenciação tributária	(2) É consequência da garantia ao direito constitucional de propriedade.
8. Princípio da não-cumulatividade	(9) Estabelece que, quanto maior a essencialidade do produto, menor a alíquota a ser aplicada.
9. Princípio da seletividade	(3) Sua aplicação faz com que os impostos que incidem sobre a circulação de mercadorias, como o ICMS, sejam razoáveis, ou seja, não excessivamente onerosos.

Atividade Final

A Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) deixou de ser cobrada, no Brasil, a partir de 1º de janeiro de 2008, uma vez que teve a sua prorrogação rejeitada pelo Senado Federal, na sessão da madrugada do dia 13 de dezembro de 2007.

Diante da possibilidade de uma nova contribuição, com as mesmas características, vir a ser criada, em quanto tempo, a contar da data da sua publicação, este novo tributo poderá vir a ser exigido?

Justifique sua resposta, com base no estudo realizado nesta aula.

Resposta Comentada

Em princípio, em 90 (noventa) dias, visto que, como foi estudado, às contribuições sociais, por força do art. 195-§6º, da Constituição Federal, não se aplica o princípio geral da anterioridade da lei tributária, embora se aplique o da anterioridade nonagesimal.

Quando em vigor, a CPMF confirmava esse raciocínio através de uma regra específica, o art. 75-§1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, hoje uma regra sem aplicação, em virtude da revogação da CPMF.

É claro que, em vindo a ser criada essa nova contribuição, ela exigirá a edição de nova Emenda à Constituição, que poderá criar uma nova regra específica, como a que existiu durante a vigência da CPMF.

RESUMO

Embora os entes federativos detenham a competência tributária, isto é, de instituir tributos, esta competência ou poder de tributar sofre limitações, com as dos princípios tributários.

Assim, você já deve ter se familiarizado com esses princípios, percebendo o quanto eles influem na concepção de um sistema tributário mais justo.

Você já pode também identificar cada uma das espécies de princípios tributários.

INFORMAÇÕES SOBRE A PRÓXIMA AULA

Na próxima aula, vamos prosseguir no estudo sobre as limitações ao poder de tributar, enfocando agora a não-incidência, as isenções e as imunidades tributárias. De que modo elas se diferenciam dos princípios tributários?

Portanto, não perca tempo. Passe logo ao estudo da próxima aula.

Limitações ao poder de tributar: as imunidades tributárias

Meta da aula

Apresentar o estudo das limitações
ao poder de tributar.

Esperamos que, após o estudo do conteúdo desta aula, você seja capaz de:



reconhecer que o poder de tributar sofre também as limitações decorrentes das imunidades e isenções tributárias;



distinguir entre as diversas espécies de imunidades tributárias.

INTRODUÇÃO

Na aula anterior, você pôde compreender o que é a competência tributária ou poder de tributar, mas pôde também perceber que ela sofre limitações.

Essas limitações decorrem de princípios constitucionais tributários, que estudamos na aula anterior, mas podem decorrer também de imunidades tributárias.

É justamente este o assunto da nossa aula de hoje.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

As imunidades dizem respeito a novas regras constitucionais de exclusão da competência tributária.

Antes do estudo das imunidades tributárias propriamente ditas, faz-se necessário distingui-las e inseri-las nos conceitos de isenção tributária e não-incidência tributária.

Tradicionalmente, a incidência tributária é entendida como sendo a situação em que o tributo é devido por ter ocorrido o fato gerador. Em contrapartida, a não-incidência tem sido entendida justamente como o oposto da incidência, o que significa dizer a não-ocorrência do respectivo fato gerador.

Portanto, os fatos não previstos pelo legislador como necessários e suficientes à ocorrência do fato gerador, diz-se que estão fora do campo de incidência. Não quis o legislador que fossem objeto de tributação.

Já a isenção, conforme dispõe o art. 175 do Código Tributário Nacional, é forma de exclusão do crédito tributário. Sendo exclusão, é fácil concluir que o crédito tributário existiu, assim como ocorreu o fato gerador, fazendo nascer a obrigação tributária. A isenção assume então a característica de um favor fiscal, instituído em lei, consistente na dispensa do pagamento do tributo devido, a partir do nascimento da obrigação respectiva.

Portanto, segundo este raciocínio, a dinâmica da isenção é a seguinte:

- ocorrência do fato gerador;
- incidência tributária;
- nascimento da obrigação;
- dispensa do pagamento do tributo devido.

Assim, nessa linha de raciocínio, a isenção é um instituto que nada tem a ver com a não-incidência tributária.

Desta forma, o que foi dito pode ser sintetizado da seguinte forma: na não-incidência, o tributo não é devido porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; disso se conclui que a isenção pressupõe a incidência.

O regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, dá exemplos de isenção, quando trata, nos artigos 37 e 38, dos rendimentos isentos e não-tributáveis.

Um dos casos de isenção nele estabelecidos é o do inciso XXXIII do art. 38, que trata da isenção dos proventos de aposentadoria por doença grave, nos seguintes termos:

Os proventos de aposentadoria ou reforma, desde que motivadas por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados de doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome de imunodeficiência adquirida e fibrose cística (mucoviscidose), com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XIV; Lei nº 8.541, de 1992, art. 47 e Lei nº 9.250, de 1995, art. 30, § 2º).

Interessante notar, no entanto, que esta visão tradicional vem sofrendo críticas da nova geração de estudiosos do assunto. Para esses, a isenção deve ser percebida como não-incidência. Assim, buscam identificar duas espécies de não-incidência:

- a pura e simples – correspondente à que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante;
- a qualificada – dividida em duas subespécies:
 - ▶ *não-incidência por determinação constitucional* – que corresponde à imunidade tributária;
 - ▶ *não-incidência decorrente de lei ordinária* – que corresponde à isenção.

Assim, embora as imunidades tributárias e as isenções tributárias possam ser consideradas exonerações tributárias, visto que ambas se destinam a limitar o alcance e a aplicação dos tributos, elas não se confundem, porque:

- as imunidades tributárias, em nossa sistemática constitucional, dizem respeito, em regra, aos impostos, não se referindo a outras espécies de tributos, enquanto as isenções podem ser instituídas em relação a qualquer tributo. Há, no entanto, pelo menos uma exceção a esta regra, instituída pelo art. 5º, inciso LXXVII da Constituição Federal, que estabeleceu uma imunidade em relação às taxas relativas ao *habeas corpus* e ao *habeas data*;
- as imunidades tributárias estão previstas constitucionalmente, ao passo que as isenções podem ser fixadas por lei.

Sendo concedida por lei, a isenção pode também, por lei, ser revogada. Isto significa que, não tendo sido concedida por prazo determinado e sob determinadas condições, pode ser retirada a qualquer tempo, nada podendo fazer o contribuinte.

Por outro lado, as imunidades garantidas pela Constituição, não pode o Estado instituir regras que as contrarie. As imunidades não podem ser revogadas, a não ser que isto ocorra por emenda à Constituição.

O quadro a seguir pretende deixar bem evidentes as diferenças entre imunidade constitucional, não-incidência e isenção.

Imunidade	Não-incidência	Isenção
Prevista na Constituição.	Fatos ou circunstâncias inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação.	Prevista em lei.
Não ocorre fato gerador.	Não ocorre fato gerador.	Ocorre fato gerador.
Não paga tributo.	Não paga tributo.	Não paga tributo.
O legislador não pode tributar, porque não tem competência para isto.	O legislador pode tributar, mas não prevê a tributação.	O legislador pode tributar, prevê a tributação, mas suspende a eficácia jurídica da norma.

Atividade 1

1. Complete as lacunas:

- a. Quando ocorre o fato gerador temos a _____; em contrapartida, a não ocorrência do respectivo fato gerador é entendida como _____.
- b. Na _____, não é devido o tributo, porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na _____ o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; disso se conclui que a isenção pressupõe a _____.
- c. As _____ estão previstas constitucionalmente, ao passo que as _____ podem ser fixadas por lei.

2. Responda às questões:

- a. Qual a dinâmica da isenção?

- b. As *imunidades tributárias*, em nossa sistemática constitucional, dizem respeito, em regra, aos *impostos*, não se referindo a outras espécies de tributos. Há, no entanto, exceções a esta regra. Cite uma delas.

3. Marque a alternativa correta:

- I. Quando o legislador não tem o poder de tributar, porque lhe falta competência tributária, temos a:

- a. Incidência tributária
- b. Imunidade tributária
- c. Não-incidência tributária
- d. Isenção tributária

- II. Quando o legislador pode tributar, prevê a tributação, mas suspende a eficácia jurídica da norma, temos a:

- e. Incidência tributária
- f. Imunidade tributária
- g. Não-incidência tributária
- h. Isenção tributária

Respostas Comentadas

1. a. incidência tributária; não-incidência.
b. não-incidência; isenção; incidência.
c. imunidades tributárias; isenções.
2. a. É a seguinte: ocorrência do fato gerador, incidência tributária, nascimento da obrigação e dispensa do pagamento do tributo devido.
b. A instituída pelo art. 5º, inciso LXXVII da Constituição Federal, que estabeleceu uma imunidade em relação às taxas relativas ao habeas corpus e ao habeas data.
3. I. Imunidade tributária.
II. Isenção tributária.

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades tributárias concentram-se principalmente nas alíneas do art. 150, inciso VI da Constituição Federal vigente, embora também possam ser encontradas em outros dispositivos, dos quais veremos alguns ao longo dessas considerações, inclusive fora do título referente ao sistema tributário nacional.

Curioso notar que o legislador constituinte não utilizou a palavra *imunidade* ou *imunidade tributária* para instituí-las, mas sim diversas formas, tais como: *é vedado*, *não incidirá*, dentre outras.

No referido dispositivo constitucional encontramos as seguintes imunidades tributárias:

- Imunidade recíproca – prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, estabelece que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios não podem, no âmbito da respectiva competência tributária, instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros.

Isto significa que um ente federativo não pode instituir imposto que comprometa o patrimônio, a renda ou os serviços de outro ente federativo. É uma vedação que funciona de forma recíproca.

Deste modo, por exemplo, o IRPJ, que é um imposto federal, não é cobrado do município, que é uma pessoa jurídica de direito público;

assim como o IPTU, um imposto municipal, não é cobrado em relação aos imóveis de propriedade da União.

De acordo com o §2º do art. 150 da Constituição Federal, esta imunidade estende-se às respectivas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelos respectivos entes federativos.

O mesmo não acontece com as empresas públicas e as sociedades de economia mista, que, por força do art. 173, §2º da Constituição Federal, não gozam dessa imunidade por possuírem natureza privada.

Administração Pública no Brasil

Como você teve a oportunidade de aprender na Aula 11, da disciplina Instituições de Direito Público e Privado; no Brasil, a Administração Pública, por força do art. 4º, incisos I e II, do Decreto-lei n.º 200, de 25/2/1967, que estabeleceu a Reforma Administrativa, está presente nos três Poderes do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário). Estes três poderes exercem, respectivamente, as funções administrativa, legislativa e jurisdicional.

Segundo o mesmo Decreto-lei, a Administração Pública está estruturada em:

- Administração Pública Direta ;
- Administração Pública Indireta.

Esta divisão tem por finalidade a execução de serviços públicos, que pode ser feita:

- diretamente pela Administração Pública, através de órgãos públicos, tais como os ministérios, as secretarias de Estado, etc.; ou
- indiretamente, de forma descentralizada, através de entidades públicas, tais como as autarquias, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações públicas.

A Administração Direta brasileira é constituída de órgãos públicos, enquanto Administração Indireta brasileira constitui-se de entidades públicas, que também contam na sua estrutura com órgãos públicos.

Desta forma, o órgão público é um elemento despersonalizado, ou seja, sem personalidade jurídica própria, integrando a estrutura da União, dos estados, dos municípios ou do Distrito Federal, que são os entes federativos, ou seja, os entes públicos que integram a estrutura da Federação Brasileira, mas que também integram a estrutura das entidades públicas.

O órgão público é um centro de competência instituído para o desempenho das funções administrativas pelos agentes públicos; já a entidade pública é pessoa jurídica, de direito público (autarquia) ou de direito privado (associações, sociedades civis ou comerciais, fundações). Essas entidades públicas vinculam-se ao ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade. Explicações mais detalhadas você encontrará na Aula 11, de Instituições de Direito Público e Privado, ou na disciplina específica: o Direito Administrativo.

- Imunidade dos templos de qualquer culto – prevista na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, objetiva assegurar a liberdade de prática religiosa no país, sem qualquer forma de restrição ou discriminação.

Tem fundamento no direito estabelecido pelo art. 5º, inciso VI da Constituição Federal, que consagra a garantia de liberdade religiosa dos cidadãos, independentemente do modo como ocorra sua manifestação e divulgação.

Por templo de qualquer culto deve ser entendida a entidade religiosa e não somente a edificação usada para o culto. Esse entendimento apóia-se nas disposições do art. 150, §4º da Constituição Federal e no já manifesto pensamento do Supremo Tribunal Federal.

Ressalte-se que a imunidade não se estende às casas paroquiais, residências de padres, de pastores, de rabinos e outros religiosos.

A renda do templo é imune, desde que reaplicada no próprio culto. Assim sendo, imóveis de propriedade de entidade religiosa, embora alugados, isto é, não aplicados diretamente na prática do culto religioso, estarão alcançados pela imunidade tributária se os rendimentos dos aluguéis forem destinados a finalidades essenciais da entidade religiosa.

- Imunidade:
 - ▶ dos partidos políticos, inclusive suas fundações;
 - ▶ das entidades sindicais dos trabalhadores;
 - ▶ das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos.

É imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal e diz respeito aos respectivos patrimônio, renda ou serviços das pessoas jurídicas que menciona, desde que atendidos os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, quais sejam:

- a. não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- b. aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- c. manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Note-se que, em relação aos partidos políticos, essa imunidade tributária tem por objetivo manter a autonomia dessas importantes entidades da democracia brasileira, impedindo que imposições fiscais pudessem restringir sua inerente liberdade de manifestação.

Já a imunidade das entidades sindicais dos trabalhadores, quais sejam os sindicatos, as federações e as centrais, é subjetiva, uma vez que não se aplica a entidades patronais. Certamente essas entidades representativas dos trabalhadores mereceram esta imunidade por terem dentre as suas atividades essenciais a melhoria das condições de trabalho e a defesa dos direitos e interesses coletivos dos seus representados.

- Imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão – prevista na alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Também chamada imunidade cultural. Tem fundamento na liberdade de expressão e pensamento (art. 5º, incisos IV e IX da Constituição Federal) e de imprensa (art. 220, §6º da Constituição Federal). Desta forma, abrange, além dos livros, jornais e **PERIÓDICOS**, o papel destinado à sua impressão.

As publicações, que são objeto deste tipo de imunidade, são aquelas destinadas à produção literária, didática, científica ou técnica, não se enquadrando, portanto, o livro em branco, o livro para escrituração contábil ou fiscal, o catálogo ou qualquer outro utilizado com o fim de propaganda comercial.

Como a imunidade abrange todo e qualquer periódico, beneficia, inclusive, as revistas pornográficas.

Em contrapartida, ela abrange também os livros ilustrados com cromos de complementação (álbuns de figurinhas), uma vez que estes visam a estimular o público infantil a se familiarizar com os meios de

PERIÓDICOS

São revistas publicadas em intervalos regulares de tempo.

comunicação impressos, o que atende à finalidade do benefício instituído pela norma constitucional de facilitar o acesso à cultura, à informação e à educação.

Atualmente, existe uma intensa discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a aplicação, ou não, dessa imunidade às publicações em meio eletrônico.

“Um cidadão bem informado é um cidadão que participa do desenvolvimento do país, exercendo a cidadania e a consciência política” (Rodrigues, M.T.M.). Discutiu-se por algum tempo, se os livros eletrônicos estariam ou não protegidos pela imunidade tributária, chegando-se à posição majoritária dos tribunais entendendo pela sua possibilidade. Assim, um CD-ROM ou um disquete, nos quais são inseridas informações, cumprem os requisitos primordiais do mandamento constitucional, alcançando a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos. O grande jurista Aliomar Baleeiro nos dá a seguinte lição: “Livros, jornais e periódicos transmitem aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braile destinado a cegos.”

Fonte: www.sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/albumimune.pdf

O Supremo Tribunal Federal e a imunidade tributária para álbum de figurinhas

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo entendeu que o álbum de figurinhas da novela da Rede Globo *Que rei sou eu* não servia de mecanismo de divulgação cultural ou educativa, mas apenas de veículo de propaganda, o que afastaria a imunidade tributária constitucional para publicações e periódicos.

A Editora Globo, por sua vez, alegou que os livros ilustrados com cromos de complementação com figurinhas são elementos da didática moderna, necessários à educação infantil, merecendo, assim, serem contemplados pela imunidade constitucional concedida aos livros, periódicos e jornais, cujo objetivo é incentivar a cultura e garantir a liberdade de pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária.

A ministra Ellen Gracie, presidente do Supremo Tribunal Federal, entendeu que o *álbum de figurinhas* é uma maneira de estimular o público infantil a se familiarizar com meios de comunicação impressos, atendendo, em última análise, à finalidade do benefício tributário.

Fonte: www.sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/albumimune.pdf.

Atividade 2

Releia o que diz o box de curiosidade sobre imunidade cultural e responda:

1. O Supremo Tribunal Federal agiu corretamente ao entender que o álbum de figurinhas deve ser contemplado pela imunidade tributária, facilitando o acesso à cultura e à informação? Justifique.

2. Um álbum de figurinhas com caráter sexual também estaria abrangido pela imunidade cultural? Justifique.

Respostas Comentadas

1. *Você certamente concluiu que o Supremo Tribunal Federal agiu corretamente ao manter a imunidade tributária do álbum de figurinhas, já que o álbum é uma maneira de estimular o público infantil a se familiarizar com meios de comunicação impressos.*
2. *Com certeza a resposta é não, pois sua finalidade não é educativa nem cultural, diferente de um álbum de figurinhas sobre a Copa do Mundo de futebol ou sobre as Olimpíadas, que trazem informações sobre esportes, sedimentando e fortalecendo a personalidade de nossos jovens.*

- Imunidade do IPI – prevista no art. 153, §3º, inciso III da Constituição Federal, diz respeito ao IPI de produtos industrializados destinados ao exterior.

É imunidade objetiva, pois protege as mercadorias, não sendo importante quem as exporte.

- Imunidade do ITR – prevista no art. 153, §4º, inciso II, da Constituição Federal, diz respeito às pequenas glebas rurais, quando as explora o proprietário que não possui outro imóvel. A definição do que seja pequena gleba é tarefa da lei, e sua dimensão variará de acordo com a região do país.

FUSÃO

É a junção de duas empresas para a formação de uma terceira, distinta das que a precederam.

INCORPORAÇÃO

Ocorre quando uma empresa adquire outra, que passa a fazer parte daquela que a adquiriu, como se tivesse sido absorvida.

CISÃO

É a ruptura de uma estrutura empresarial em duas ou mais novas empresas.

- Imunidade do ICMS – prevista no art. 155, §2º, inciso X, alíneas “a”, “b” e “c” da Constituição Federal nas seguintes situações:
 - a. sobre as operações que destinem mercadorias ao exterior (alínea “a”);
 - b. sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (alínea “a”);
 - c. nas operações que destinem petróleo aos estados, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (alínea “b”);
 - d. sobre o ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, embora sobre ele incida o IOF (alínea “c”).

Vale ressaltar que, no caso da alínea “b”, do dispositivo constitucional, o álcool carburante, apesar de ser combustível, não é derivado de petróleo e, portanto, não se beneficia dessa imunidade.

- Imunidade do ITBI – prevista no art. 156, §2º, inciso I da Constituição Federal, desde que:
 - ▶ sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital;
 - ▶ sobre a transmissão de bens ou direitos, decorrente de **FUSÃO**, **INCORPORAÇÃO**, **CISÃO** ou extinção de pessoa jurídica.

Essa imunidade não se aplica, nesses casos, se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Atividade 3

Responda à questão:

1. Quando um partido político produz e vende material de campanha e propaganda eleitoral, como camisetas, adesivos, bandeiras, etc., faz jus à imunidade tributária prevista na alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal? Justifique sua resposta.
2. Considerando os diversos tipos de imunidade estudados nesta aula, estabeleça a correspondência entre as colunas da esquerda e da direita:

1. Imunidade recíproca	() É imunidade objetiva, pois protege as mercadorias, não sendo importante quem as exporte.
2. Imunidade dos templos	() Impede que o IPVA seja cobrado dos municípios.
3. Imunidade das entidades sindicais	() Refere-se às operações que destinem mercadorias ao exterior.
4. Imunidade cultural	() Não se aplica, se a atividade preponderante do adquirente for, por exemplo, a locação de bens imóveis.
5. Imunidade do IPI	() As publicações, que são objeto desse tipo de imunidade, são aquelas destinadas à produção literária, didática, científica ou técnica.
6. Imunidade do ITR	() Diz respeito às pequenas glebas rurais, quando as explora o proprietário que não possui outro imóvel.
7. Imunidade do ICMS	() Refere-se à entidade religiosa e não somente à edificação usada para o culto.
8. Imunidade do ITBI	() Não se estende à representação patronal.

Resposta Comentada

1. Não, porque sobre a atividade descrita incidem ICMS e IPI, tributos que não são sobre o patrimônio ou a renda e que, portanto, não são beneficiados pela imunidade.

2.

1. Imunidade recíproca	(5) É imunidade objetiva, pois protege as mercadorias, não sendo importante quem as exporte.
2. Imunidade dos templos	(1) Impede que o IPVA seja cobrado dos municípios.
3. Imunidade das entidades sindicais	(7) Refere-se às operações que destinem mercadorias ao exterior.
4. Imunidade cultural	(8) Não se aplica, se a atividade preponderante do adquirente for, por exemplo, a locação de bens imóveis.
5. Imunidade do IPI	(4) As publicações, que são objeto desse tipo de imunidade, são aquelas destinadas à produção literária, didática, científica ou técnica.
6. Imunidade do ITR	(6) Diz respeito às pequenas glebas rurais, quando as explora o proprietário que não possui outro imóvel.
7. Imunidade do ICMS	(2) Refere-se à entidade religiosa e não somente à edificação usada para o culto.
8. Imunidade do ITBI	(3) Não se estende à representação patronal.

CONCLUSÃO

Nesta aula, você pôde concluir o seu estudo sobre as limitações ao poder de tributar.

Teve a oportunidade de estudar as imunidades tributárias que, portanto, somam-se aos princípios tributários, estudados na aula anterior, como limitadores da competência tributária.

A expectativa é de que você não tenha ficado com dúvidas, mas se isto aconteceu, não deixe de contatar com as tutorias.

Não fique com dúvidas!

Atividade Final

A Igreja Felicidade Não Tem Fim adquiriu uma fazenda com o objetivo de promover reuniões periódicas de seus fiéis e sacerdotes, como, por exemplo, os retiros religiosos em épocas de festas pagãs. Transcorrido algum tempo, resolve, no entanto, dar destinação econômica à propriedade. Comente se a referida instituição religiosa faz jus a algum tipo de imunidade tributária.

Resposta Comentada

Inicialmente, faz jus à imunidade dos templos de qualquer culto, prevista na alínea “b”, do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, pois ela objetiva assegurar a liberdade de prática religiosa no país, sem qualquer forma de restrição ou discriminação.

A partir do momento, no entanto, em que a fazenda passou a ter uma destinação econômica a entidade religiosa pode vir a ser constrangida a pagar os impostos normais, no caso o ITR.

RESUMO

As imunidades tributárias engendram o estudo das limitações ao poder de tributar.

Os entes federativos (União, estados, DF e municípios) têm de observar as regras constitucionais ao instituir os seus tributos.

INFORMAÇÕES SOBRE A PRÓXIMA AULA

Na próxima aula, vamos estudar a vigência, a aplicação e a interpretação da legislação tributária. Você vai saber a partir de que momento a legislação tributária pode ser aplicada, uma vez publicada. Também terá a oportunidade de estudar as regras que permitem a sua correta interpretação.

Vigência, integração e interpretação da legislação tributária

AULA

6

Meta da aula

Delimitar a importância de conhecer o momento em que entra em vigor a norma tributária, bem como a necessidade de sua interpretação e dos meios de sua integração com outras normas.

objetivos

Esperamos que, após o estudo do conteúdo desta aula, você seja capaz de:

- 1 reconhecer os mecanismos de vigência da legislação tributária;
- 2 distinguir as diferentes formas de integração e de interpretação das normas tributárias.

INTRODUÇÃO

Na aula anterior, você pôde concluir o seu estudo sobre as limitações ao poder de tributar, os princípios tributários e as imunidades tributárias.

Uma vez elaborada, a legislação tributária deve ser aplicada, entrar em vigor, ou seja, começar a produzir efeitos no mundo jurídico.

Nem todas as leis, no entanto, que constituem a denominada legislação tributária entram em vigor ao mesmo tempo, até mesmo por força de princípios tributários, como o da anterioridade, que tivemos oportunidade de estudar.

Compreender esta realidade é o nosso primeiro desafio desta aula, seguido da imperiosa necessidade de atentarmos para o fato de que, mesmo sendo a lei omissa sobre a solução para um caso concreto, isto é, uma situação fática, sempre existirão mecanismos de integração com outras normas que garantam essa possibilidade de solução.

Por fim, ficará clara a importância de sabermos os mecanismos de interpretação da norma tributária, de modo que possamos descobrir o seu alcance, trazendo-lhe o seu significado no mundo jurídico.

Esses são os aspectos que estudaremos em nossa aula de hoje, que aborda a vigência, a integração e a interpretação da legislação tributária.

VIGÊNCIA

A vigência é o momento a partir do qual a lei está pronta para produzir efeitos.

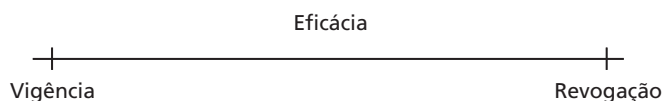
Pode ser considerada em relação:

- ao tempo, isto é, à data em que passará a produzir efeitos;
- ao espaço, ou seja, à região geográfica onde será válida.

Todos os tipos de lei, sejam tributárias ou não, podem ser considerados em relação à sua aplicação no tempo e no espaço.

A aplicação da lei no tempo, em regra, corresponde ao seu período de eficácia da lei, ou seja, está compreendida entre a sua vigência e a sua revogação.

Podemos representá-la graficamente, da seguinte forma:



A vigência pode ser assim classificada:

Quanto ao modo

a. Expressa – quando estabelecida no texto da própria lei.

Ex.: Esta lei entra em vigor na data de sua publicação; ou, entra em vigor no dia X.

b. Tácita – quando o texto legal omite o dia de início da sua vigência. Nesse caso, aplica-se a regra estabelecida pelo art. 1º e pelo §1º, da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), que estabelece um prazo de 45 dias após sua publicação, para a entrada em vigor, no território nacional, da lei referida, ou de três meses após sua publicação, no estrangeiro.

É bem verdade que essa regra está cada vez mais em desuso, tendo em vista as facilidades de comunicação e divulgação das leis, que não existiam à época em que a LICC foi editada, no ano de 1942. Não obstante, a regra continua válida e pode ser aplicada em algumas oportunidades.

Este período em que a lei está publicada, mas ainda não está em vigor, denomina-se *vacatio legis*, expressão latina que pode ser traduzida por vácuo legal, isto é, um período em que a sociedade deve adaptar-se à nova lei, antes de ela entrar em vigor.

Não há *vacatio legis* apenas na vigência tácita; também na vigência expressa ela pode estar presente. Nosso atual Código Civil, por exemplo, foi publicado em 2002, mas só entrou em vigor em 2003. Durante um ano a sociedade discutiu o novo Código, de modo que, quando ele entrou em vigor, ela já estava mais adaptada às suas inovações.

Quanto ao tempo

a. Indeterminada – quando não se sabe o momento em que a lei, que está sendo editada, vai perder a sua eficácia.

É a regra geral prevista no art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, que estabelece a vigência de uma lei “até que outra a modifique ou revogue”.

Evidentemente a lei nova, que modifica ou revoga a lei antiga, há de ser de hierarquia igual ou maior para que o efeito previsto, no art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, se implemente.

b. Determinada – quando o legislador fixa o período de eficácia da lei que está sendo editada. Esse período pode decorrer de uma data fixa, predeterminada e, neste caso, a lei será denominada temporária, ou de uma situação ou acontecimento, findo o qual a lei perde a sua eficácia e, neste caso, ela é denominada lei excepcional.

Ex.: As leis orçamentárias, que são elaboradas para vigorar em um determinado ano, são exemplo de leis temporárias; da mesma forma que certas normas orientadoras da declaração do imposto de renda, alteradas anualmente.

Já as leis editadas em tempo de guerra, de calamidade pública ou na vigência do estado de sítio, dentre outras situações, são denominadas leis excepcionais.

Efeitos da lei no tempo

Entendido o período de eficácia da lei no tempo como o compreendido entre a sua vigência e a sua revogação, podemos então identificar-lhe os seguintes efeitos possíveis:

1º. Irretroatividade:

Ocorre quando a lei só se ocupa dos fatos ocorridos no período de sua eficácia.

2º. Retroatividade:

Ocorre quando a lei atinge também os fatos ocorridos anteriormente à sua vigência.

3º. Ultratividade:

Ocorre quando a lei prolonga os seus efeitos após a sua revogação, para continuar tutelando fatos ocorridos no seu período de eficácia.

Lei tributária no tempo

Em Direito Tributário, no entanto, a regra geral da Lei de Introdução ao Código Civil, raramente é utilizada, até porque, como já tivemos oportunidade de estudar na Aula 4, as leis tributárias submetem-se ao princípio da anterioridade da lei, tanto o tradicional como o nonagesimal.

Isso significa que mesmo que uma lei tributária seja publicada em um exercício financeiro, prevendo a sua imediata entrada em vigor, isso só ocorrerá, de fato, no exercício financeiro seguinte, em razão do

referido princípio da anterioridade da lei, ou noventa dias após, por força do princípio da anterioridade nonagesimal.

Por outro lado, de acordo com o art. 103 do Código Tributário Nacional, salvo disposição em contrário, entram em vigor:

a. na data de sua publicação:

- os atos administrativos normativos expedidos por autoridades administrativas.

Por atos administrativos normativos entendem-se aqueles que determinam uma conduta aos seus destinatários, objetivando a correta aplicação da lei e o bem-estar social. São chamados de normativos porque contêm um comando geral que atinge a todos, contribuintes ou não. Daí ser imprescindível a sua divulgação externa, isto é, também fora do âmbito da Administração Pública.

São os Decretos, as Portarias Ministeriais, as Instruções Normativas, os Regulamentos, as Resoluções etc.

Nunca é demais salientar que, por uma questão de hierarquia de normas, a regra estabelecida pelo Decreto e demais atos administrativos normativos, só será válida se tratar de matéria não compreendida no âmbito da reserva legal, isto é, matéria que obrigatoriamente tenha de ser disciplinada por lei.

Relembrando
alguns dos conceitos de atos
administrativos contidos na Aula 1,
tem-se que:

- Decreto – Ato Administrativo da competência exclusiva dos chefes do Poder Executivo. Hierarquicamente, está abaixo das leis.
- Resolução – Ato administrativo normativo expedido:
 - ▶ pelas altas autoridades do Executivo (mas não pelo chefe do Poder Executivo, que só deve expedir decretos); ou
 - ▶ pelos presidentes de tribunais, de órgãos legislativos e de colegiados administrativos para disciplinar matéria da respectiva competência.
- Regulamento – Ato administrativo que tem por objetivo explicar a lei, dando condições para que sejam aplicados os dispositivos da lei que necessitem ser explicados.

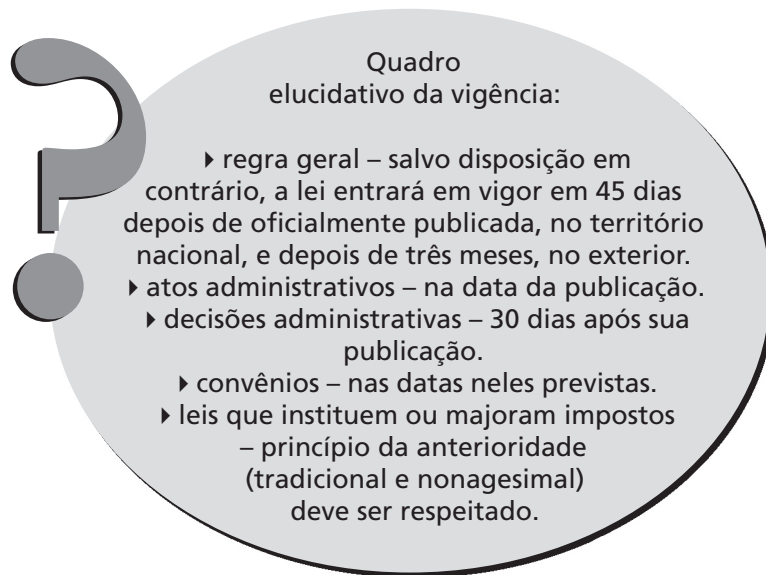
b. em 30 dias após a data de sua publicação:

- as decisões, com efeitos normativos, dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa; e

Conforme estudado na Aula 1, temos, como exemplos de tais órgãos, os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, dos Estados e dos Municípios.

c. na data neles prevista:

- os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.



Assim, consideradas as regras anteriores, a lei tributária, aqui entendida no sentido amplo de ato normativo, tão logo seja publicada estará em vigor e poderá ser aplicada.

Pode-se, portanto, afirmar que a sua aplicação é imediata destinando-se aos fatos futuros (fatos geradores ocorridos a partir da vigência da lei).

Só excepcionalmente é que ela se destinará a fatos pretéritos ou passados, até porque a lei tributária não pode retroagir em face do princípio da irretroatividade, que já tivemos oportunidade de estudar (Aula 4).

Observe-se, no entanto, que, embora a lei tributária não retroaja, excepcionalmente isso poderá acontecer nas seguintes situações:

- quando a lei nova for expressamente interpretativa da lei antiga;
- quando a lei nova for mais benéfica ao infrator que ainda não tenha sido definitivamente julgado.

Em ambas as hipóteses, a lei estará autorizada a retroagir por força do art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional combinado com o art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal.

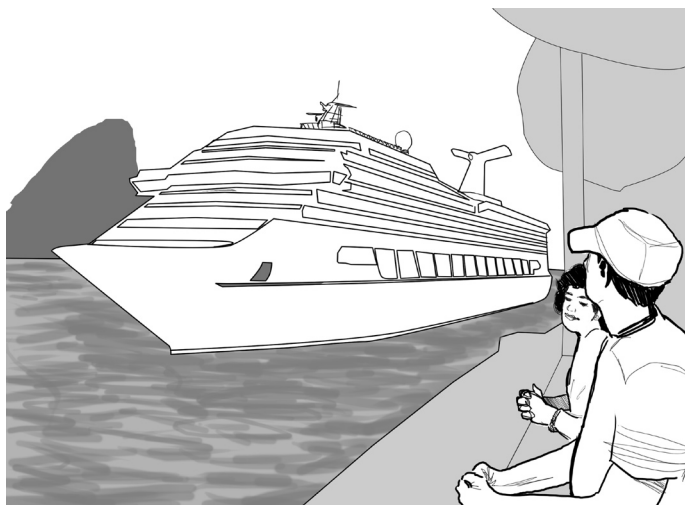
Embora o art. 105 do Código Tributário Nacional faça referência também aos fatos geradores pendentes, ou seja, aqueles cuja ocorrência tenha se iniciado mas não esteja completada, hoje em dia expressivos nomes do mundo jurídico defendem que este dispositivo encontra-se revogado por força do princípio da irretroatividade da lei tributária, a que nos referimos e já tivemos oportunidade de estudar.

Vigência no espaço

Em regra geral, a lei será eficaz no espaço quando aplicável no espaço territorial do Estado que a elaborou, não importando a nacionalidade das pessoas que ali se encontrem.

Esta regra, no entanto, comporta exceções, tais como: os diplomatas; as embarcações estrangeiras etc.

Assim, as possibilidades de uma pessoa fora do território do seu país ser amparada pela lei do país de origem são muito grandes, gerando a possibilidade do conflito entre a lei do seu país e a lei do país onde está.



A questão da bitributação internacional, que já estudamos em aula anterior, exemplifica esse conflito.

Os conflitos de leis no espaço são solucionados pela aplicação de um dos princípios seguintes:

- a) Territorialidade – quando as leis de um país circunscrevem-se apenas às suas fronteiras, embora dentro delas todas as pessoas, estrangeiros ou nacionais, sejam alcançadas.
- b) Nacionalidade – segundo o qual a pessoa é regida, mesmo no estrangeiro, pela lei do seu país de origem. Este princípio surgiu em razão do desenvolvimento do comércio entre os povos, o que, também, intensificou o aparecimento de conflitos.
- c) Domicílio – segundo o qual a pessoa é regida pela lei do país em que fixou o seu domicílio.

Lei tributária no espaço

A regra geral determina a aplicação do Princípio da Territorialidade, mas o Código Tributário Nacional autoriza, no art. 102 a vigência territorial além dos limites físicos ou espaciais do ente tributante, ao que se chama extraterritorialidade.

Esta regra visa à harmonia, de forma a não permitir que um agente político interfira nas questões tributárias de outro ente, ultrapassando os limites de sua competência.

Deve-se salientar que o retratado art. 102 autoriza, em duas situações, a extraterritorialidade:

- 1) quando os convênios celebrados pelos entes federativos reconheçam a extraterritorialidade;
- 2) quando houver previsão da extraterritorialidade, em lei da união, que fixe normas gerais tributárias.

Atividade 1



Proceda de acordo com o solicitado em cada questão.

1. Complete as lacunas:

A _____ é o momento a partir do qual a lei está pronta para produzir efeitos. Pode ser considerada em relação: _____, isto é, à data em que passará a produzir efeitos; e _____, ou seja, à região geográfica onde será válida.

2. Marque a resposta correta:

Se a lei estabelece a seguinte regra: “Esta lei entra vigor transcorridos 30 dias de sua publicação”, temos que tipo de vigência?

- a. Expressa e indeterminada ()
- b. Tácita e indeterminada ()
- c. Expressa e determinada ()
- d. Tácita e determinada ()

3. Correlacione as duas colunas: como podem ser resumidas as regras que dizem respeito à vigência tributária?

a) Regra geral	() na data da publicação.
b) Atos administrativos	() nas datas neles(as) previstas.
c) Decisões administrativas	() salvo disposição em contrário, a lei entrará em vigor em 45 dias depois de oficialmente publicada, no território nacional, e depois de três meses, no exterior.
d) Convênios	() respeito aos princípios da anterioridade, tradicional e nonagesimal.
e) Leis que instituem ou majoram impostos	() 30 dias após sua publicação.

4. Os princípios da irretroatividade e da retroatividade são admitidos na legislação tributária?

5. É possível a aplicação do princípio da extraterritorialidade, em se tratando de legislação tributária?

Respostas Comentadas

1. vigência; ao tempo; ao espaço.
2. Expressa e determinada.
3. b; d; a; e; c.

4. Sim. Se entendermos a lei tributária no sentido amplo de ato normativo, tão logo ela seja publicada estará em vigor e poderá ser aplicada. Pode-se, portanto, afirmar que, neste caso, ela tem aplicação imediata, destinando-se aos fatos ocorridos a partir da sua vigência. Isso é irretroatividade.

Só excepcionalmente é que ela se destinará a fatos pretéritos ou passados, até porque a lei tributária só pode retroagir nas seguintes situações: quando a lei nova for expressamente interpretativa da lei antiga, ou quando a lei nova for mais benéfica ao infrator que ainda não tenha sido definitivamente julgado.

5. Sim. O art. 102 do Código Tributário Nacional, autoriza, em duas situações, a extraterritorialidade: 1. quando os convênios celebrados pelos entes federativos reconheçam a extraterritorialidade; e 2. quando houver previsão da extraterritorialidade, em lei da união, que fixe normas gerais tributárias.

INTEGRAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

Sempre que a lei, tributária ou não, for omissa, seu aplicador deve recorrer a mecanismos de integração, visto que a lei pode ser omissa, mas o Direito, o ordenamento jurídico, nunca o é.

Assim, a regra básica de integração, para todos os ramos do Direito, é a do art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil, que assim dispõe:

“Art. 4º – Quando a lei for omissa, o juiz recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais do direito.”

Esta regra apresenta as fontes do Direito, e dela podem ser tiradas as seguintes conclusões:

- fontes do Direito são aquelas de que o aplicador do Direito (juiz) lança mão, no intuito de alicerçar sua decisão;
- que a principal dessas fontes é a lei;
- que quando a lei, fonte principal (imediata ou direta) do Direito, for omissa, poderá o juiz lançar mão de fontes secundárias (ou mediatas): a analogia, os costumes e os princípios gerais do Direito.

Sobre a lei já tivemos oportunidade de comentar na Aula 1. Como entender então as fontes secundárias? Vejamos a seguir:

a) Analogia:

Textualmente, significa ponto de semelhança entre coisas diferentes. Consiste em aplicar-se à hipótese não prevista em lei, dispositivo legal concernente a caso semelhante.

Ex.: Se o ordenamento jurídico não estabelece regra específica para os acidentes em bondes elétricos, por analogia pode ser aplicada a tais acidentes a lei que regula os acidentes ocorridos em estradas de ferro.

b) Costumes

São procedimentos constantes e uniformes, adotados como obrigatórios por um grupo social. Diferem das regras de uso social porque são reconhecidos e impostos pelo Estado.

Os costumes têm dois elementos característicos:

1. o uso (*usus*), elemento material e objetivo, que consiste na observância freqüente da norma pelo social;
2. a convicção (*opinio necessitatis*), elemento psicológico, subjetivo, consistente na conscientização (certeza) generalizada de que a norma estabelecida funciona como lei, tendo em vista a necessidade de se resolver o caso a que ela se refere, pelo modo nela estabelecido.

Não devemos confundir hábito, que é comportamento individual, com uso, que é coletivo. A existência de costume pressupõe, assim, uma evolução que se iniciou com o hábito, transformou-se em uso, e com a aceitação convicta da coletividade, com o elemento psicológico, transformou-se em costume.

O aparecimento do costume leva tempo, tanto que os romanos só o admitiam após 100 anos de prática reiterada.

c) Princípios gerais do direito.

É expressão introduzida no mundo jurídico pelos partidários do Direito Natural, que defendem a existência de princípios, oriundos da própria natureza, sendo, em razão disto, eternos, universais e imutáveis, que são comuns a todos os seres humanos.

Hoje podemos entendê-los como algumas das normas fundamentais, como as que dizem respeito à igualdade, à liberdade e à solidariedade, que se encontram na base de todas as legislações ocidentais contemporâneas, constituindo-lhe a diretiva, o roteiro que as orienta no atual momento histórico.

Em termos de legislação tributária, no entanto, o legislador autorizou para casos em que não haja lei expressa, ou seja, em caso omissão de normas, a aplicação sucessiva e exatamente na ordem indicada:

- da analogia;
- dos princípios gerais do direito tributário;
- dos princípios gerais de direito público;

- da equidade, conforme dispõem os arts. 108 e 109 do Código Tributário Nacional, a seguir transcritos:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Portanto, qualquer lacuna na legislação tributária pode e deve ser preenchida pelo recurso à analogia.

Com relação à analogia, cabe destacar que, diante do enfoque dado pelos §§ 1º e 2º do art. 108 do Código Tributário Nacional, o emprego dela não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei, o que feriria o Princípio da Legalidade.

O mesmo raciocínio deve ser aplicado à equidade, cuja aplicação não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Não se conseguindo solução para a lacuna na legislação tributária, através da analogia, recorre-se aos princípios gerais do Direito Tributário que são entendidos como todos aqueles estudados na Aula 3, quais sejam os:

- da legalidade tributária;
- da anterioridade tributária (tradicional e nonagesimal);
- da isonomia;
- da imunidade tributária, dentre outros estudados.

Persistindo a lacuna na legislação tributária, o Código Tributário Nacional autoriza o recurso aos princípios gerais do Direito Público, que podem ser entendidos como uma parte daqueles princípios gerais do Direito, cuja definição já foi estudada, mas que se referem apenas ao

Direito Público, o que vale dizer aos do: Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Financeiro e Direito Processual, dentre outros ramos de Direito Público.

Por fim, falhando todos esses meios de suprir a lacuna na legislação tributária, o aplicador do Direito deve recorrer à equidade, que pode ser definida como a justiça no caso concreto.

Por ela corrige-se insuficiência decorrente da generalidade da norma.

A equidade distingue-se da analogia porque, enquanto pela analogia se busca suprir a lacuna com uma norma específica destinada a regular situação análoga, pela equidade se busca uma solução para o caso concreto a partir da norma genérica, adaptando-a sob os critérios de justiça e igualdade.

Evidentemente, o aplicador desse meio de integração da norma tributária deverá levar em conta os aspectos peculiares de cada caso.

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Segundo Carlos Maximiliano (in *Hermenêutica e aplicação do Direito*), interpretar:

É explicar, esclarecer, dar o significado do vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o verdadeiro sentido de uma expressão; extrair de frase, sentença ou norma, tudo que na mesma se contém. Interpretar uma expressão de Direito, acrescenta, não é simplesmente tornar claro o respectivo dizer, abstratamente falando, é, sobretudo, revelar o sentido apropriado para a vida real, o conducente a uma aplicação reta.

Interpretar uma lei, portanto, é compreender o sentido e o alcance de suas normas pelo exato entendimento de suas expressões, de acordo com suas finalidades, tendo em vista as condições e as necessidades de cada época.

Assim, a interpretação é a busca do significado de uma norma; a integração é a identificação de uma norma que, não tendo sido elaborada para casos do tipo daquele que se tem a resolver, a ele se ajusta, em face de um critério autorizado pelo legislador.

Existem diversas espécies de interpretação da lei, dentre as quais podemos destacar as seguintes:

Quanto aos meios empregados

- Gramatical – também chamada literal, semântica ou filológica. Funda-se em princípios de lingüística. Através dela, examina-se cada termo normativo, observando pontuação, etimologia e colocação das palavras.
- Lógica – também chamada racional. Através dela procura-se atingir a perfeita coerência do alcance das expressões constitucionais, analisando os períodos das leis e combinando-os, mutuamente, por meio de raciocínio dedutível.
- Histórica – também denominada sociológica, busca descobrir a finalidade da norma, visando aos valores que ela pretenda atingir. Pauta-se na investigação dos antecedentes históricos da norma. Os trabalhos de feitura do projeto de lei, a justificação, a exposição de motivos, discussão, emendas, aprovação e as condições culturais e psicológicas que resultaram na elaboração da lei.
- Sistemática – quando o intérprete considera que o texto sob interpretação faz parte de um sistema jurídico, composto de inúmeras normas, que devem atuar em harmonia.
- Teleológica – corresponde à combinação desses critérios usuais, citados anteriormente, objetivando determinar-se os fins a que se destina a norma sob interpretação.

Assim, neste tipo de interpretação conjugam-se, aperfeiçoam-se e adaptam-se: o vernáculo (elemento textual, gramatical), associado à logicidade do conteúdo (elemento lógico), ao nascimento histórico (elemento histórico), inserindo todos esses elementos no contexto das outras normas (elemento sistemático).

Quanto ao sujeito que a faça

- Autêntica – é a realizada pelo próprio órgão que elaborou a norma.
- Popular – quando a interpretação é feita com a participação do povo, dos grupos de pressão, dos partidos políticos, dos sindicatos etc., mediante os mecanismos consagrados na ordem jurídica: o plebiscito, o referendo, a iniciativa e o veto popular.

- Doutrinária – é aquela consubstanciada na doutrina desenvolvida pela meditação dos juristas, servindo de substrato para a interpretação das normas. Para Carlos Maximiliano, *rigorosamente só a doutrinal merece o nome de interpretação, no sentido técnico do vocábulo, porque essa deve ser na essência, um ato livre do intelecto humano.*
- Jurisprudencial – é a interpretação dada pelos tribunais, tornando-se uniforme, ficando, muitas vezes, contida nas Súmulas do Supremo Tribunal Federal.

Quanto aos seus efeitos

- Restritiva – aplica-se quando o intérprete verifica que o legislador disse mais, foi mais amplo do que devia, não correspondendo aos valores e fatos da atualidade.
- Extensiva – ocorre quando o legislador foi muito sintético na linguagem, havendo uma necessidade de ampliação do que foi escrito para que não haja interpretação dúbia.

Essa interpretação só é possível se o intérprete conhecer a razão do fundamento social de que se originou a norma e a finalidade da norma, evitando assim a interpretação errônea.

Embora a doutrina aponte a existência de todos os mecanismos de interpretação já estudados, conforme dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, nos casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário; outorga de isenção; ou dispensa de cumprimento de obrigações acessórias, deve ser aplicado o método gramatical ou literal.

Por outro lado, o art. 112 do Código Tributário Nacional estabelece uma interpretação com base em parâmetros previamente fixados, pois quando houver dúvida aplica-se a interpretação de maneira mais favorável ao acusado, no caso de cominar penalidade e definir infrações.

É a expressão do princípio *in dubio contra fiscum* ou *pro contribuinte*.

Eis a íntegra dos mencionados artigos 111 e 112 do Código Tributário Nacional:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Atividade 2

Proceda de acordo com o solicitado em cada questão.



1. Responda:

Em caso de omissão da legislação tributária, como deve proceder o aplicador do Direito?

2. Correlacione:

Estabeleça a correspondência entre as duas colunas abaixo, referentes às diversas espécies de interpretação:

a) Gramatical	() Através dela busca-se descobrir a finalidade da norma, visando aos valores que ela pretenda atingir, e pautando-se a investigação nos antecedentes históricos da norma.
b) Lógica	() Através dela o intérprete considera que o texto sob interpretação faz parte de um sistema jurídico, composto de inúmeras normas, que devem atuar em harmonia.
c) Histórica	() Através dela, objetiva-se determinar os fins a que se destina a norma sob interpretação.
d) Sistemática	() Através dela, examina-se cada termo normativo, observando pontuação, etimologia e colocação das palavras.
e) Teleológica	() Através dela, o intérprete amplia o entendimento do que foi escrito na lei, para que não haja interpretação dúbia.
f) Autêntica	() Através dela procura-se atingir a perfeita coerência do alcance das expressões constitucionais, analisando os períodos das leis e combinando-os mutuamente, por meio de raciocínio dedutível.
g) Restritiva	() É a realizada pelo próprio órgão que elaborou a norma.
h) Extensiva	() Através dela, o intérprete verifica que o legislador disse mais, foi mais amplo do que devia, não correspondendo aos valores e fatos da atualidade.

Respostas

1. Deverá aplicar, sucessiva e exatamente na ordem indicada, os seguintes mecanismos de integração: a analogia; os princípios gerais do direito tributário; os princípios gerais de direito público; e a equidade.
2. c; d; e; a; h; b; f; g.

CONCLUSÃO

Você aprendeu nesta aula que não basta a lei estar publicada para que ela possa ser aplicada, pois a existência de princípios tributários pode influir neste aspecto: a vigência da norma tributária.

Por outro lado, você pode notar que todas as leis, inclusive as de natureza tributária, precisam ser interpretadas, isto é, terem o seu real entendimento declarado para que sejam corretamente aplicadas.

Por fim, você pôde aprender que não existe situação fática que fique ao desamparo do Direito, porque, quando a lei é omissão, existem mecanismos previstos de integração das normas jurídicas.

A expectativa é de que você, ao longo desta aula, não tenha ficado com dúvidas, mas, se isto aconteceu, não deixe de contatar as tutorias.

Não fique com dúvidas!

Bom estudo.

Atividade Final

Suponha que a lei federal XYZ, publicada em 1º de dezembro de 2007, tenha majorado as alíquotas da tabela progressiva para cálculo do Imposto sobre a Renda, prevendo, no seu art. K, que essa lei entraria em vigor no dia 1º de janeiro de 2008. Em face dos estudos realizados nesta aula, quando entrará em vigor a referida lei?



Resposta Comentada

Considerando que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, previstos no art. 153, inciso III, estão submetidos, por força do art. 150, §1º, ambos da Constituição Federal, apenas ao tradicional princípio da anterioridade, a lei federal XYZ entrará em vigor na data que estabelece o seu art. K, ou seja, no dia 1º de janeiro de 2008.

RESUMO

As leis tributárias nem sempre possuem vigência imediata, visto que estão submetidas a princípios tributários, especialmente o da anterioridade.

Como nos demais ramos do Direito, a legislação tributária também possui mecanismos de integração com outras normas e está submetida aos mecanismos de interpretação das leis.

INFORMAÇÕES SOBRE A PRÓXIMA AULA

Na próxima aula, vamos estudar aspectos novos da legislação tributária, conhecendo o significado de expressões como: fato gerador, obrigação tributária e responsabilidade tributária.

Estudaremos as características e espécies de cada uma. Portanto, não perca tempo! Passe logo à aula seguinte.

Obrigação tributária e responsabilidade tributária

Meta da aula

Apresentar a importância da obrigação tributária para que o tributo seja cobrado de forma a não haver dúvidas quanto à existência da situação ou do fato que o gerou, bem como sobre quem tem o dever de arcar com a responsabilidade tributária.

Esperamos que, após o estudo do conteúdo desta aula, você seja capaz de:



compreender o que são obrigação tributária e responsabilidade tributária;



identificar o momento de ocorrência da obrigação tributária e do dever do sujeito passivo de cumprir com a obrigação.

INTRODUÇÃO

Na aula anterior, você pôde entender em que momento a lei tributária entra em vigor, como se aplica e de que forma é interpretada.

Entretanto, não só pela existência da lei pode o sujeito ativo, ou seja, pessoa jurídica de direito público, exigir o tributo. Para que isso ocorra, é necessário um fato ou uma situação em que se configure a obrigação tributária.

Quanto à responsabilidade tributária, o importante é saber quem tem o dever de cumprir com a obrigação tributária.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como foi visto na Aula 5, a incidência tributária é entendida como sendo a situação em que o tributo é devido por ter ocorrido o fato gerador.

Assim, a incidência tributária é a situação que coloca as pessoas em posição de sujeitos da obrigação tributária. Portanto, aquele que incide no fato gerador passa a ter uma obrigação tributária.

Podemos então concluir que a ocorrência do fato gerador institui *relações jurídicas de natureza tributária* ou *obrigações tributárias*.

Relações jurídicas de natureza tributária são todas as relações da vida social entre pessoas capazes de contrair direitos e obrigações cujos efeitos a lei garante.

Essas pessoas são denominadas **sujeitos ativo e passivo**.

Como você verá linhas à frente, nesta aula, nas relações jurídicas de natureza tributária, que também podemos denominar obrigações tributárias, a pessoa jurídica de direito público, titular da competência tributária é denominada **sujeito ativo**, enquanto a pessoa sobre quem recai a obrigação tributária é o **sujeito passivo**.

Além dos sujeitos ativo e sujeito passivo, que são dois dos elementos constitutivos da obrigação tributária, existem outros dois elementos, a saber: o **objeto** e o **vínculo jurídico**.

Em face de todo o exposto, podemos dizer que os elementos da relação jurídica de natureza tributária, também denominada obrigação tributária, são os seguintes:

- a. sujeito ativo;
- b. sujeito passivo;
- c. objeto;
- d. vínculo jurídico.

O objeto é a prestação pecuniária que o sujeito passivo tem para com o sujeito ativo: o pagamento de tributos.

Esta é a chamada **obrigação de dar**. Mas a obrigação tributária pode também ser de **fazer** (escriturar livros, preencher declarações etc.) ou de **não-fazer** (não importar mercadoria proibida etc.).

Resumindo, a obrigação tributária pode consistir em:

- dar – o que significa dizer, pagar o tributo;
- fazer – isto é, declarar em livro ou formulário;
- não-fazer – que corresponde a não ter uma atitude estabelecida em lei.

Finalmente, por **vínculo jurídico** entendemos o documento jurídico que possibilita a obrigação tributária. É a própria legislação tributária, através de uma das suas várias fontes que estudamos na Aula 1, quais sejam: a Constituição Federal; as leis; os tratados e as convenções internacionais; os atos administrativos; e as normas complementares. Recorde os detalhes dessas fontes, recapitulando a Aula 1.

TIPOS DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Existem dois tipos de obrigação tributária:

a) Principal – é a que surge pela ocorrência de fato gerador. É sempre prevista em lei, tendo como objeto o pagamento de tributos ou de multas.

Exemplo: pagamento de imposto, taxa, multa etc.

Segundo o § 1º, do art. 113 do Código Tributário Nacional, “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

b) Acessória – é aquela que objetiva o cumprimento de obrigação tributária diferente da principal. Segundo o § 1º, do art. 113 do Código Tributário Nacional, “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou à fiscalização dos tributos”. Engloba, portanto, as situações referentes à melhoria da arrecadação ou à fiscalização dos tributos.

Exemplo: escrituração de livro fiscal ou contábil; emissão de nota fiscal; inscrição no CGC/MF; prazo de entrega de declaração de IR; etc.

SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como foi visto no início desta aula, os *sujeitos da obrigação tributária* podem ser de dois tipos:

Ativo – que é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência tributária, conforme dispõe o art. 119 do Código Tributário Nacional: “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Pode ser, portanto, a União, os estados, o Distrito Federal ou os municípios.

Passivo – é a pessoa sobre quem recai a obrigação tributária. Pode ser de duas espécies:

a) Contribuinte – aquele que é sujeito passivo porque realizou pessoalmente o fato gerador do tributo.

b) Responsável – aquele que é sujeito passivo sem ter realizado o fato gerador do tributo. A obrigação do sujeito passivo decorre de disposição expressa, como salienta o artigo 121, inciso II do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

Art. 121. 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 tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei.

Atividade 1



1. Responda:

Como denominamos o acontecimento em virtude do qual nasce a obrigação tributária?

2. Preencha as lacunas:

a. Os elementos da relação jurídica de natureza tributária, também denominada _____, são os seguintes:

a) Sujeito _____; b. Sujeito _____;

c. _____; e d. _____.

b. A obrigação tributária _____ surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária; a obrigação tributária _____ é aquela que objetiva o cumprimento de obrigação tributária diferente da _____.

3. Marque a alternativa correta:

I. A necessidade de anualmente fazer a declaração de ajuste do imposto sobre a renda constitui que tipo de obrigação tributária?

a. Obrigação de dar

b. Obrigação de não-dar

c. Obrigação de fazer

d. Obrigação de não-fazer

II. Pode(m) constituir o vínculo jurídico da obrigação tributária:

e. Analogia

f. Costumes

g. Princípios Gerais do Direito

h. Decretos

III. Sujeito ativo da obrigação tributária:

- a. Distrito Federal
- b. Proprietário de um automóvel
- c. O inventariante dos bens que constituem o espólio
- d. Os filhos, em relação aos bens dos pais

Respostas Comentadas

1. *Fato gerador.*

2. *a. obrigação tributária; ativo; passivo; objeto; vínculo jurídico.*

b. principal; acessória; principal.

3. *a. letra c.*

b. letra d.

c. A letra a é a correta. A letra b diz respeito ao sujeito passivo denominado contribuinte; a c, ao sujeito passivo denominado responsável tributário; e, a d é uma hipótese que não se encaixa neste estudo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O responsável tributário, que, como vimos anteriormente, é aquele que é sujeito passivo sem ter realizado o fato gerador do tributo, pode ter um dos três tipos seguintes de responsabilidade tributária:

- Por sucessão – aquela resultante da transmissão de titularidade de obrigações tributárias existentes na época da sucessão, isto é, na época do falecimento do titular de bens transmissíveis ao seus herdeiros. Este tipo de responsabilidade tributária pode ser:

- ▶ Imobiliária – prevista no art. 130 do Código Tributário Nacional, ocorre quando a obrigação tributária transmitida disser respeito ao(s) bem(ns) imóvel(is) deixado(s) pelo falecido, inclusive taxas e contribuições de melhoria.

Exemplo: pagamento do IPTU ou do ITR.

- ▶ Pessoal – prevista no art. 131 do Código Tributário Nacional, ocorre quando a obrigação tributária transmitida disser respeito a pessoas que tenham direitos sobre os bens deixados pelo falecido.

Essas pessoas podem ser as seguintes:

- a. o adquirente ou **REMITENTE**, pelos tributos pessoais (vide Aula 2) relativos aos bens adquiridos ou remidos.

O substantivo remição diz respeito ao verbo remir, e remissão diz respeito ao verbo reemitir.

REMITENTE

É aquele que paga o que deve; que liberta a propriedade de uma dívida, pagando a sua importância. Vem do verbo remir e não do verbo reemitir, que significa perdoar).

- b. o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos até à data da partilha.
- c. o espólio, ou seja, o conjunto de bens deixados pelo falecido, em relação aos tributos deixados por ele até o momento da abertura da sucessão, isto é, da sua morte.

A responsabilidade pessoal é solidária, o que significa dizer que, na mesma obrigação, concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito ou obrigação em relação à dívida toda (v. art. 264 do Código Civil brasileiro).

- **Empresarial ou Negocial** – prevista nos art. 132 e 133 do Código Tributário Nacional, ocorre quando a obrigação tributária disser respeito à transmissão de empresas ou estabelecimentos comerciais, industriais ou profissionais, tais como: barbearias, bares, armarinhos etc.

Pelo exposto, conclui-se que o adquirente de bem imóvel, o espólio ou o adquirente de fundo de comércio (conjunto de bens materiais e imateriais, tais como o ponto, a freguesia, as patentes de invenção etc., necessários à exploração de uma atividade econômica), assume a responsabilidade pelos tributos devidos pela pessoa que suceder (suceder = vir depois, a seguir, em lugar de).

Assim, transmite-se ao sucessor a responsabilidade tributária.

- **De terceiros** – prevista nos Arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional, refere-se aos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

Ocorre nas seguintes hipóteses principais:

- a. os pais são responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- b. os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados e curatelados;
- c. os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- d. o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio.

► Por Infrações – prevista no art. 137 do Código Tributário Nacional, é aquela que diz respeito a violações praticadas contra a legislação tributária.

No Direito Tributário não há, como no Direito Civil, absolutamente ou relativamente incapazes. Qualquer pessoa pode ser sujeito passivo da obrigação tributária.

É o que informa o art. 126, inciso I, do Código Tributário Nacional, quando dispõe que “a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais”.

Atividade 2

1. Assinale a opção correta:

Segundo o CTN, contribuinte e responsável são, respectivamente:

- a. O titular da competência para efetuar o pagamento do tributo, inclusive penalidades pecuniárias, e o contribuinte que tem a responsabilidade de reter tributos.
- b. O sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador e o sujeito passivo que, sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa em lei.
- c. São exatamente a mesma coisa, pois ambos têm o mesmo objeto: o recolhimento dos tributos.
- d. O sujeito passivo cuja obrigação decorre da legislação e o sujeito passivo cuja obrigação independe de disposição expressa de lei.



2. Responda:

O que significa dizer que a responsabilidade de uma pessoa é solidária?

3. Complete as lacunas:

A responsabilidade tributária pode ser: _____, que se subdivide em _____, pessoal e _____; _____; e por infrações.

Respostas Comentadas

1. Letra b (art. 121, I e II, do CTN).
2. Significa que, na mesma obrigação, concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito ou obrigação em relação à dívida toda.
3. por sucessão; imobiliária; empresarial; de terceiros.

CONCLUSÃO

Nesta aula, você aprendeu o que é a obrigação tributária e pôde estudar os seus dois tipos.

Por outro lado, também pôde estudar seus elementos, verificando, dentre outros aspectos, que a responsabilidade tributária do sujeito passivo nem sempre é do contribuinte direto, mas pode ser de quem nem tenha realizado o fato gerador do tributo.

Atividade Final

1. João, bem-sucedido empresário do ramo imobiliário, preocupado com o avanço de sua idade e a possibilidade inevitável de um dia vir a falecer, procura esclarecimentos sobre como proceder para garantir parte de seus bens para pessoa querida de suas relações, mas que não se enquadra como herdeira do seu patrimônio. Assim, informado de que deve fazer um testamento, João toma as providências necessárias e lega para Maria, em testamento, dois imóveis, ficando os demais bens para a cônjuge meeira e os dois filhos que João com ela concebeu. Em face do exposto, pergunta-se:

- a. A quem cabe a responsabilidade pelo pagamento do IPTU relativo aos referidos bens, até a abertura da sucessão?
- b. E a quem cabe a referida responsabilidade até a partilha dos bens, isto é, às pessoas indicadas no testamento?
- c. Após a partilha, quem tem a responsabilidade tributária?

Resposta Comentada

A responsabilidade pelo pagamento dos IPTU, até o momento da abertura da sucessão, isto é, com a morte de João, caberá ao espólio de João (CTN 131, III). Após a abertura da sucessão, caberá a responsabilidade tributária ao sucessor a qualquer título e à cônjuge meeira, pelos tributos devidos pelo falecido até a data da partilha, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação (CTN 131, II). Após a partilha, com a entrega dos bens aos herdeiros e à legatária, a responsabilidade pelo pagamento do IPTU caberá a cada um deles.

RESUMO

A obrigação tributária nasce com o fato gerador e possui quatro elementos, sendo que o sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público que tem a competência tributária, enquanto o sujeito passivo pode ser o contribuinte ou o responsável tributário.

INFORMAÇÕES SOBRE A PRÓXIMA AULA

Na próxima aula, vamos estudar o crédito tributário. Desde o seu conceito, a forma como se constitui e suas alterações.

Poderemos constatar que, assim como na obrigação tributária, o estudo do crédito tributário também está associado ao entendimento do fato gerador. Sem dúvida será um estudo interessante e esclarecedor. Portanto, não perca tempo! Passe à aula seguinte.

Crédito tributário

AULA

8

Meta da aula

Apresentar a importância do lançamento para a constituição do crédito tributário, bem como estudar as peculiaridades deste.

Esperamos que, após o estudo do conteúdo desta aula, você seja capaz de:



distinguir as diversas modalidades de lançamento, compreendendo a atuação que objetiva transformar a obrigação tributária em crédito tributário;



identificar os diversos mecanismos de alteração no crédito tributário, bem como de redução da carga tributária.

INTRODUÇÃO

Você teve ainda a oportunidade de estudar que essa obrigação tributária pode ser de dois tipos e que ela possui elementos constitutivos, verificando, finalmente, dentre outros aspectos, que a responsabilidade tributária do sujeito passivo, que é um dos elementos dessa obrigação tributária, nem sempre é a do contribuinte direto, mas pode ser de quem nem tenha realizado o fato gerador do tributo.

Já na aula de hoje, você poderá perceber que não basta o estabelecimento da obrigação tributária para que o sujeito ativo, ou seja, o poder público, possa exigir o seu cumprimento.

Você verá que isto só é possível após a efetivação do lançamento pela autoridade administrativa, constituindo o que denominamos crédito tributário.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como salientamos anteriormente, a obrigação tributária não dá direito ao Poder Público de exigir o pagamento do tributo. Esse direito só nasce quando a obrigação tributária é transformada em crédito tributário.

A palavra crédito vem do latim *credere* (confiar, emprestar dinheiro), significando, portanto, o direito de exigir de outrem o pagamento de certa soma em dinheiro. Assim, o crédito tributário é este direito decorrente da obrigação tributária.

A obrigação tributária tem natureza abstrata; o crédito tributário é a materialização desta obrigação.

O crédito tributário se constitui pelo lançamento que, segundo o art. 142, do Código Tributário Nacional, é a atividade administrativa, vinculada e obrigatória, que tem por finalidade:

- verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação;
- determinar a matéria tributável, ou seja, o bem que é o objeto da tributação;
- calcular o montante do tributo devido;
- identificar o sujeito passivo;
- propor a aplicação da penalidade cabível.

Uma vez lançado o tributo, temos o crédito tributário e o sujeito passivo, que devem ser notificados disso.

O lançamento pode ser:

a) Por declaração ou misto – quando o sujeito passivo presta informações ao sujeito ativo para que ele faça o lançamento.

Exemplo: No II o viajante, ao chegar à alfândega, declara os bens passíveis de tributação.

b) Por homologação – quando o sujeito passivo informa e antecipa o pagamento do tributo, sendo tudo homologado pelo sujeito ativo através de uma notificação.

Exemplo: No IRPF o contribuinte declara e já paga o tributo por ele calculado.

O prazo para homologação pela Receita Federal, com a correspondente notificação ao sujeito passivo, é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador.

A homologação do lançamento pode ser:

- expressa – quando efetuada e comunicada ao sujeito passivo, no prazo de 5 anos acima; e
 - tácita – quando o Fisco não se manifestar no prazo acima.
- c) De ofício – quando o sujeito ativo lança o tributo sem a participação do sujeito passivo.

Exemplo: É o que acontece no IPTU; no IPVA; etc.

Este tipo de lançamento ocorre nas seguintes situações, dentre outras, enumeradas no art. 149, do Código Tributário Nacional:

- determinação legal;
- declarante omissor;
- recusa ou insuficiência de esclarecimento;
- falsidade, erro etc.
- verificação *a posteriori* – no caso do lançamento por homologação, havendo erro ou omissão na declaração.

Atividade 1



Como você viu na aula anterior, a obrigação tributária decorre de um acontecimento que é denominado fato gerador.

1. Complete as lacunas:

A possibilidade de o Poder Público exigir o pagamento de um tributo só nasce quando a obrigação tributária é transformada em _____, o que ocorre pelo _____.

2. Correlacione as duas colunas, utilizando o verbo, da coluna da esquerda que melhor se harmonize com o texto da coluna da direita:

Por lançamento, entende-se a atividade administrativa, vinculada e obrigatória, que tem por finalidade:

a. Calcular	() _____ a matéria tributável, ou seja, o bem que é o objeto da tributação.
b. Determinar	() _____ o montante do tributo devido.
c. Identificar	() _____, se for o caso, a aplicação da penalidade cabível.
d. Propor	() _____ a ocorrência do fato gerador da obrigação.
e. Verificar	() _____ o sujeito passivo.

3. Responda:

a. Feito o lançamento, que tipo de providência deve ser tomada pelo Poder Público?

b. José viaja de férias à Disneyworld e, de retorno ao Brasil, traz na sua bagagem um moderníssimo *laptop*, adquirido em território norte-americano. Ao ser indagado pela Receita Federal se trazia algum bem adquirido no estrangeiro, José disse que sim e apresentou a nota fiscal de aquisição do *laptop*. De posse deste documento, o fiscal da Receita Federal procede ao lançamento do tributo correspondente. Diante do exposto, pergunta-se: que tipo de lançamento foi feito?

a. Lançamento por homologação.

b. Lançamento misto.

c. Lançamento a pedido.

d. Lançamento de ofício.

Respostas

1. *crédito tributário; lançamento.*
2. *b; a; d; e; c.*
3. *a. notificar sujeito passivo.*
b. letra b.

ALTERAÇÕES NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Podem se dar em razão de suspensão, extinção ou exclusão.

- **Suspensão do crédito tributário** – é a sustação da exigência do crédito tributário, em razão da ocorrência de algumas situações, previstas no art. 151 e 152, do Código Tributário Nacional, que podem ser sintetizadas nas seguintes:
 - ▶ **Moratória** – é a dilatação ou prorrogação do prazo para cumprimento de uma obrigação não vencida.
 - ▶ **Depósito do montante integral** – ocorre quando o sujeito passivo discorda do lançamento feito pelo sujeito ativo e quer impugná-lo, recorrendo ao órgão competente.

Por montante integral entende-se o valor do tributo somado aos acréscimos legais (multas, juros, correção).

Este depósito visa evitar que, ao final do processo administrativo, o sujeito passivo tenha que desembolsar importância vultosa, se for vencido em seus argumentos.

É feito perante a autoridade administrativa e não se confunde, portanto, com a consignação em pagamento, que é feita judicialmente.

- ▶ Reclamações e Recursos.
- ▶ Medida liminar em mandado de segurança.
- ▶ Medida liminar ou tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.
- ▶ Parcelamento.

- **Extinção do crédito tributário** – diz respeito às alterações surgidas após o lançamento. Ocorre nas várias situações estabelecidas no Código Tributário Nacional, a partir do art. 156, dentre as quais destacamos as seguintes:

- ▶ **Pagamento** – corresponde ao cumprimento da obrigação de dar. Se o pagamento for indevido ou maior que o devido, o sujeito passivo tem direito à restituição, também chamada *repetição do indébito*.

- ▶ **Compensação** – resulta do fato de serem os sujeitos, ativo e passivo, credores e devedores reciprocamente. Neste caso, conforme dispõe o art. 368, do Código Civil:

“se duas pessoas forem, ao mesmo tempo, credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”.

Desta forma, é possível a compensação tributária, desde que autorizada em lei.

Exemplo: o contribuinte deve pagar um tributo, mas faz jus à restituição de outro.

- ▶ **Transação** – consiste em concessões recíprocas, autorizadas por lei, feitas entre os sujeitos ativo e passivo em litígio, com a finalidade de encerrarem causas fiscais ajuizadas e pendentes de pagamento.
- ▶ **Remissão** – consiste no perdão do crédito tributário, autorizado por lei.

A remissão pode ser total, quando atinge todo o crédito tributário, ou parcial.

Se ainda não tivesse ocorrido o lançamento do crédito tributário, o perdão poderia ser concedido em forma de isenção ou de anistia, conforme será visto adiante.

- ▶ **Prescrição** – é a impossibilidade do exercício de uma ação, por parte do Fisco, para cobrar um crédito lançado e constituído, em razão do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados de sua constituição definitiva.
- ▶ **Decadência** – é a impossibilidade, por parte do Fisco, de exercer o seu direito de fazer o lançamento de um tributo, em razão do

transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Portanto, na prescrição o Fisco deixa transcorrer 5 (cinco) anos sem cobrar o crédito lançado; na decadência, transcorre o mesmo tempo sem que tenha sido feito o lançamento.

- **Exclusão do crédito tributário** – diz respeito às alterações surgidas antes do lançamento e que o impedem. Ocorre nas seguintes situações, estabelecidas no Código Tributário Nacional, no art. 175 e seguintes:

- ▶ **Isenção** – que é a dispensa, por lei, da obrigatoriedade do tributo. Não se confunde com a imunidade, que, como já foi visto em aulas anteriores, é estabelecida pela Constituição.
- ▶ **Anistia** – que é a dispensa, por lei, das penalidades e juros moratórios incidentes sobre o tributo. Não abrange a correção monetária.

REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA

São os meios utilizados para a redução do montante de tributos a pagar. Neste sentido, podemos ter meios lícitos, como a elisão, e ilícitos, como a evasão e o conluio.

Vejamos a diferença entre eles:

- **Elisão** – é a chamada “economia de imposto” ou “economia fiscal”. É um comportamento legal, mas que pode ser confundido com a evasão, daí, às vezes, ser denominada também “evasão legal”.
Exemplo: Ocorre quando a lei tributária estabelece que se uma bebida for engarrafada em um recipiente de 3 litros pagará uma alíquota de 8%, ao passo que, sendo engarrafada em um recipiente de 1 litro, a alíquota será de 10%, ou seja, maior.
- **Evasão** – toda conduta que, por meio ilícito, impede a configuração do fato gerador. Pode configurar uma simples infração administrativa, se for culposa, mas também pode ocasionar delito fiscal se for dolosa.
Exemplo: omissão de informações na declaração do IR; erro de cálculo; etc.

Estes exemplos, na maior parte das vezes, são considerados infrações administrativas.

Comprovado, no entanto, o dolo do sujeito passivo, estará configurado o delito fiscal de fraude fiscal, sonegação ou conluio.

Por conluio, entende-se o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, visando os efeitos da sonegação ou da fraude.

Atividade 2



1. Marque a alternativa correta:

A. Procedimento que extingue o crédito tributário:

- a. Elisão
- b. Isenção
- c. Moratória
- d. Transação

B. Procedimento que suspende o crédito tributário:

- a. Elisão
- b. Isenção
- c. Moratória
- d. Transação
- e. Transação

C. O que pode ocorrer antes do lançamento e, conseqüentemente, antes da constituição do crédito tributário:

- f. Isenção e decadência
- g. Isenção e prescrição
- h. Remissão e decadência
- i. Remissão e prescrição

2. Responda:

O que vem a ser a *repetição do indébito*?

3. Complete as lacunas:

A _____, desde que autorizada por lei, resulta do fato de serem os sujeitos, ativo e passivo, credores e devedores reciprocamente; já na _____, os dois fazem concessões recíprocas, autorizadas por lei, com a finalidade de encerrarem causas fiscais ajuizadas e pendentes de pagamento.

Respostas

1. a. Letra d.

b. letra b.

c. letra a.

2. É o direito à restituição pelo pagamento, indevido ou maior que o devido, a que o sujeito passivo faz jus.

3. Compensação; transação.

CONCLUSÃO

Você aprendeu nesta aula a importância do lançamento como forma de constituição pelo Poder Público, ou seja, o sujeito ativo, do seu crédito tributário.

Também pôde verificar que esse lançamento decorre da obrigação tributária que pode ser principal ou acessória.

Teve a oportunidade de conhecer as espécies de alterações no crédito tributário.

O importante é que você não tenha ficado com dúvidas.

Atividades Finais

1. Ao preencher a sua declaração anual de ajuste do IRPF, com prazo até o dia 30 de abril, José, objetivando reduzir o valor do imposto que deveria pagar, intencionalmente deixa de mencionar valores ganhos no ano anterior, considerados renda pela legislação que regula esse tributo e, também intencionalmente, comete alguns equívocos ao lançar valores de dedução, arredondando-os a seu favor, o que acaba por proporcionar-lhe uma restituição de valores, por ele recolhidos obrigatoriamente e constantes na declaração de rendimentos que lhe foi entregue por seu empregador. Por inconsistência nas informações prestadas, José é convocado a comparecer à Receita Federal. Como é denominado este artifício que José utilizou para reduzir sua carga tributária? Justifique sua resposta.

- a. Elisão
- b. Evasão ilegal por delito fiscal
- c. Evasão ilegal por infração administrativa
- d. Evasão legal

2. José, conforme prevê a legislação que regula o assunto, procedeu à sua declaração de ajuste do IRPF de 1999, dentro do prazo estabelecido, guardando em seu poder o recibo de entrega à Receita Federal. Apenas em 2006 tem notícias da Receita Federal que o convoca a prestar esclarecimentos relativos à declaração de 1999. Em face do exposto pergunta-se:

- a. É válido este lançamento feito pela Receita Federal, transcorrido tanto tempo?
- b. José está obrigado a atender a convocação da Receita Federal?

Fundamente suas respostas.

Respostas Comentadas

1. Letra B. Por ter agido intencionalmente, José cometeu os delitos fiscais de sonegação, por ter ocultado renda, e fraude fiscal, por ter alterado valores de dedução.

2. A. *Esse lançamento é denominado lançamento por homologação, que deve ser feita, pela Receita Federal e comunicada ao Sujeito Passivo, em até 5 (cinco) anos contados do fato gerador do tributo. Se isto não é feito, ocorre a homologação tácita.*
- B. *Deste modo, já tendo ocorrido a homologação tácita, a Receita Federal decaiu do seu direito de fazer o lançamento referente ao IRPF de José.*

RESUMO

O crédito tributário nasce com o lançamento, por meio de uma de suas espécies. Admitem-se alterações no crédito tributário, através de suspensão, extinção ou exclusão.

A redução da carga tributária pode ser lícita ou ilícita.

INFORMAÇÕES SOBRE A PRÓXIMA AULA

Na próxima aula, estudaremos a repartição das receitas tributárias, assim como os fundos de participação. Conheceremos como ocorre a repartição nos diferentes entes públicos titulares do direito de arrecadação, respeitando os respectivos limites. É um assunto empolgante e atual. Portanto, não perca tempo! Passe à aula seguinte. Bom estudo!

Legislação Tributária

Referências

Aula 1

ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DO RIO DE JANEIRO. *Condorcet Rezende*: ninguém entende mais nada em matéria tributária. Disponível em: <http://www.acrj.org.br/article.php3?id_article=560>. Acesso em: 30 jan. 2008

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

SILVA NETO, José Francisco da. *Apontamentos de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SOUZA, Anselmo. *Curso básico de direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

Aula 2

PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

SILVA NETO, José Francisco da. *Apontamentos de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SOUZA, Anselmo. *Curso básico de direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SITE RECOMENDADO

BRASIL Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Alíquotas do imposto de renda retido na fonte*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribFont.htm>>. Acesso em: 08 jan. 2008.

Aula 3

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

SILVA NETO, José Francisco da. *Apontamentos de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SOUZA, Anselmo. *Curso básico de direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

SILVA NETO, José Francisco da. *Apontamentos de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SOUZA, Anselmo. *Curso básico de direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

SILVA NETO, José Francisco da. *Apontamentos de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SOUZA, Anselmo. *Curso básico de direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

SILVA NETO, José Francisco da. *Apontamentos de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SOUZA, Anselmo. *Curso básico de direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

Aula 7

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

SILVA NETO, José Francisco da. *Apontamentos de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SOUZA, Anselmo. *Curso básico de direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

Aula 8

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

SILVA NETO, José Francisco da. *Apontamentos de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SOUZA, Anselmo. *Curso básico de direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

ISBN 978-85-7648-531-5



9 788576 485315



UENF
Universidade Estadual
do Norte Fluminense



Universidade Federal Fluminense



FAPERJ
Fundação Carlos Chagas Filho de Amparo
à Pesquisa do Estado do Rio de Janeiro



**GOVERNO DO
Rio de Janeiro**

SECRETARIA DE
CIÊNCIA E TECNOLOGIA



Ministério
da Educação

