

Tributos

A CF versa sobre sistema tributário em seu Título VI, no Capítulo I. Mas não esgota a matéria, por isso existe o CTN. Inclusive, o tributo não é especificado pela Constituição e, sim, pelo Código Tributário.

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

Entendendo do que se trata:

- Tributo é **prestação**, ou seja, sua *natureza jurídica* é de **obrigação**. A prestação é **compulsória**, portanto, porque não se pode escolher não pagar o tributo.
- Uma obrigação de dar. Dar o que? Pecúnia, ou seja, dinheiro. Deve ser pago “em moeda ou cujo valor nessa se possa exprimir”: este trecho é considerado um adendo do legislador em relação à expressão *pecúnia*, podendo fazer referência ao fato de que alguns tributos podem ser pagos com títulos (ITBI, por exemplo, pode ser pago com título da dívida agrária).
- O tributo não é multa, não é sanção em razão de ato ilícito. Por outro lado, o Estado pode reprimir o cometimento de atos ilícitos ou atos lícitos indesejáveis através do tributo (exemplo: aumento do tributo de cigarros).
- Tributos devem ser **instituídos por lei**.
- O tributo deve ser cobrado mediante **atividade administrativa vinculada**, isto quer dizer que a Administração tem que cobrar os tributos estritamente conforme descreve a lei. Desta forma, não podem ser cobrados os contribuintes por motivos quaisquer, discricionariamente, discriminadamente, e nem pode ser cobrado o tributo de qualquer um, apenas daqueles que devem determinado imposto, sendo igualmente vedado que se isente algum devedor do pagamento do tributo.

Espécies Tributárias

São espécies tributárias citadas na Constituição Federal:

1. Imposto
2. Taxa
3. Contribuição de melhoria

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

4. Empréstimo compulsório

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

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

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

5. Contribuição especial 149, 149-a, 195, 212 e 240

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

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

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

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de

serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

Destes, apenas o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são previstos no CTN. Isto ocorre porque o CTN é anterior à CF 88, de forma que novas modalidades tributárias foram instauradas na CF.

Imposto

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

Imposto é um tributo **não vinculado** (de **fato gerador não vinculado**, ou seja, seu fato gerador é opcional do indivíduo, não advindo do Estado), depende de ato ou fato pertinente ao particular, normalmente a revelação de riqueza, do qual independe ação do Estado.

Fato gerador: o fato gerador do imposto deve ser determinada situação econômica pertinente à esfera econômica privada. A aquisição de um bem pelo particular, por exemplo. Se não se adquirisse o determinado bem, não se pagaria o imposto a ele correspondente.

Exemplos:

Imposto de Renda » deve-se auferir determinado valor de renda anualmente para se aplicar o imposto ao indivíduo.

IPTU » ser proprietário de um imóvel leva o indivíduo a ter a obrigação de pagar este imposto.

A Constituição Federal proíbe que a receita de um imposto seja vinculada, ou seja, o Estado não pode dizer o que a receita daquele determinado imposto irá custear, podendo ela ser usada de acordo com a presente necessidade do Estado. Existem algumas exceções à vinculação:

Art. 167. São vedados:

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

Caso seja feita vinculação fora das exceções prevista na CF, haverá provável crime de responsabilidade.

Art. 85. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra:

VI - a lei orçamentária;

Impostos previstos na Constituição Federal

7 impostos da União:

- Imposto de Importação (II),
- Imposto de Exportação (IE),
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI),
- Imposto sobre Operações Financeiras (IOF),
- Imposto Territorial Rural (ITR),
- Imposto de Renda (IR) e
- Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF – previsto mas ainda não regulamentado).

A União pode instituir outros impostos mediante **lei complementar**, desde que não incidam cumulativamente com outro imposto sobre um mesmo fato gerador.

A União também pode criar um imposto extraordinário em caso de guerra.

Art. 154. A União poderá instituir:

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

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

3 impostos dos Estados:

- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA),
- Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS),
- Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)

3 impostos dos Municípios:

- Imposto sobre Serviço (ISS),
- Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e
- Imposto sobre Transmissão de Bens Inter-vivos (ITBI)

Taxa

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

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

A taxa tem **fato gerador vinculado**, ou seja, seu fato gerador é uma atividade estatal a qual não se dá somente quando da vontade do beneficiado, mas independentemente dela, ou seja, o Estado presta um serviço independentemente da requisição do beneficiado e, por conta deste serviço prestado e aproveitado, é que se dará o pagamento compulsório da taxa.

Há pagamento de taxa pela **utilização de serviços públicos** pelo indivíduo ou **prestação do Poder de Polícia**. [Estas características é que diferenciam mais fortemente a taxa do imposto!]

A taxa ser um tributo vinculado também implica que o Estado não pode cobrar a taxa sem prestar um serviço ou o Poder de Polícia.

A taxa não pode ter a mesma base de cálculo do imposto

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

(...)

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

Exemplos

Taxa de serviço público: taxa judiciária, taxa de coleta de lixo, taxa de esgoto, taxa de limpeza e conservação de logradouros.

Taxa de poder de polícia: taxa de emissão de passaportes, taxas de licenciamento e fiscalização (alvarás/certidões, ambiental, porte de arma, CNH).

Todas as taxas têm por trás de si uma atividade Estatal que aproveita aos indivíduos **divisivelmente** (*uti singuli*), ou seja, é possível auferir quem aproveitou do serviço prestado e quando o fez, pois é possível aproveitar do serviço de forma individualizada. Não é como funciona a iluminação de vias públicas, por exemplo, a qual não permite que se individualize quem foram as pessoas a usar o serviço.

Contribuição de melhoria

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída 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 da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

O indivíduo remunera o Estado em razão de uma **obra pública** que ocasione **valorização imobiliária** aos particulares. Possui este tributo **fato gerador vinculado**, portanto.

Exemplo: Estado constrói metrô. Os particulares que moram naquele bairro terão seus imóveis valorizados e, portanto, o Estado poderá cobrar contribuição de melhorias daquelas pessoas.

A contribuição de melhoria tem um limite no seu valor. O valor total a ser cobrado dos particulares via contribuição de melhoria não pode ser maior do que a valorização do imóvel, e também não pode ser maior do que o valor que o Estado gastou na obra. Pode-se falar nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Assim, se o imóvel valorizou-se em 40 mil reais, seu dono não poderá pagar mais do que isso em razão da contribuição de melhoria.

Se o Estado gastou 5 milhões para construir determinada obra, não poderá cobrar mais do que isso dos particulares (considerada a soma da contribuição de todos os particulares que tiveram seus imóveis valorizados por determinada obra).

Empréstimo compulsório

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

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

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

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

É um tributo que só pode ser cobrado nas hipóteses da CF, ou seja: atender a **despesas extraordinárias**, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou investimento público de caráter **urgente** e de **relevante interesse nacional**.

Os valores que o Estado arrecadar devem ser utilizado para custear as despesas que o ocasionaram.

Exemplo: em razão de uma guerra, parte de uma cidade é destruída. O Estado cobra o empréstimo compulsório dos indivíduos, que deve ser utilizado, **obrigatoriamente**, para custear as despesas da reconstrução do local.

Assim como todo empréstimo, os valores **devem ser restituídos aos indivíduos posteriormente**. A lei que instituir o empréstimo compulsório deve dispor sobre as condições para devolução dos valores.

Contribuições especiais

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

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

§ 1º-A. Quando houver deficit atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas poderá incidir sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo.

§ 1º-B. Demonstrada a insuficiência da medida prevista no § 1º-A para equacionar o deficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas.

§ 1º-C. A contribuição extraordinária de que trata o § 1º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do deficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição.

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

- I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
- II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;
- III - poderão ter alíquotas:
 - a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

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

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

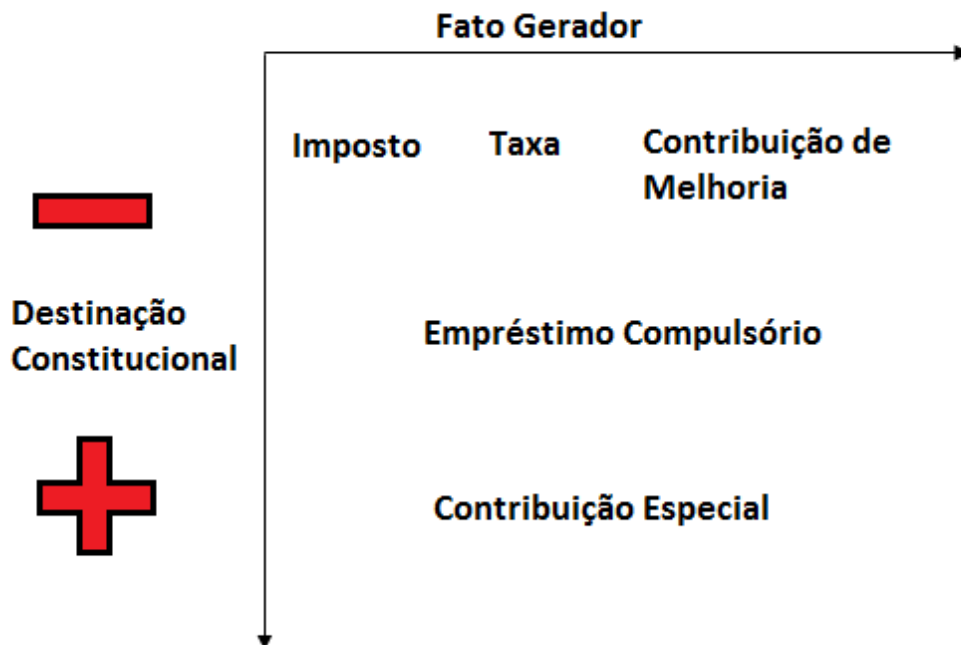
São tributos previstos constitucionalmente e qualificados por seus resultados/sua destinação. Há três espécies de contribuição especial:

1. **contribuição social**, geral ou de seguridade;
2. **contribuição de intervenção no domínio econômico**;
3. **contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica** (corporativa).

Este tipo de tributo existe para cobrir uma série de despesas que o Estado tem, mas não conseguia aferir receita através das outras modalidades tributárias.

Pode haver **bitributação** em decorrência da característica de excepcionalidade desta espécie de tributo. Isto ocorre quando a contribuição tem finalidade igual a que outro fato gerador de um outro tributo visa a alcançar.

Como identificar cada espécie tributária?



Se a constituição estabeleceu para que serve o tributo, ou seja, em quê seu valor será aplicado, só poderá ele ser empréstimo compulsório ou contribuição especial.

Entre estes, se for destinado a: atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, e houver previsão de devolução – será um **empréstimo compulsório**. Caso contrário, será uma contribuição especial.

Para diferenciar imposto, taxa e contribuição de melhoria, que são previstos no CTN, é necessário verificar o fato gerador:

A **contribuição de melhoria**, como falamos, será devida em razão de valorização imobiliária.

Se por prestação de serviço pelo Estado ou Poder de Polícia, o tributo será **taxa**.

Imposto, por sua vez, terá como fato gerador um ato ou circunstância que partiu do particular.