



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

MINICURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MÓDULO I

1ª AULA

PREMISSAS NECESSÁRIAS AO DESENVOLVIMENTO DO TEMA

1) Conceito de direito tributário e objeto

>> Rubens Gomes de Souza conceitua **Direito Tributário** como sendo “o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado, no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos.”.

>> Ruy Barbosa Nogueira, por sua vez, conceitua **Direito Tributário** como “ a disciplina da relação entre fisco e contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas e contribuições.”.

>> O Direito Tributário envolve a arrecadação de receitas derivadas, obtidas por meio de imposições ao patrimônio de terceiros, sendo os tributos o seu principal exemplo, com base no artigo 9º, da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, *verbis* : “*Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades*”

>> As receitas derivadas se diferenciam das receitas originárias, porque estas decorrem da exploração do próprio patrimônio estatal, como alugueis de imóveis públicos, venda de bens, entre outros.

>> Assim sendo, também se considera o Direito Tributário como o ramo mais destacado do Direito Financeiro.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

>> O Direito Tributário, em linhas gerais, rege-se pela Constituição Federal, Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966) e, no Município de Pelotas, pelo Código Tributário Municipal (Lei Municipal n. 2.758, de 27 de dezembro de 1982).

2) Fontes do Direito Tributário

>> Podem ser fontes reais (ou materiais) ou formais.

>> São fontes materiais os fatos da realidade que descrevem as situações sobre as quais incidirão os tributos, ou seja, ocorrências no mundo real que constituirão os fatos geradores dos tributos – pressupostos fáticos que definem hipóteses de incidência – também chamados de fatos impositivos ou tributáveis (ex: patrimônio, renda, serviços).

>> Como expressa o art. 114, do Código Tributário Nacional: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

>> São fontes formais as formas ou expressões do direito – modos de exteriorização – atos normativos pelos quais o direito surge e passa a existir para o mundo jurídico e se dividem em: a) fontes formais primárias (leis); e b) fontes formais secundárias (normas complementares)

2.1) Fontes Formais Primárias

>> A Constituição Federal é o principal texto legislativo que se encontra no topo da pirâmide jurídica devendo ser considerada como fundamento de validade de todas as demais normas jurídicas internas.

>> Ela outorga competência tributária às pessoas jurídicas de direito público interno, no tocante à instituição de tributos, cujo exercício deve ser efetivado por lei, ela não cria os tributos, mas fixa competências para que eles sejam criados.

>> As demais fontes formais vêm elencadas no art. 59 da Constituição Federal, quais sejam: emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

>> Também se incluem nestas fontes os tratados e as convenções internacionais, por força do art. 98 do Código Tributário Nacional quando dispõe: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”, que foi recepcionado pela Constituição Federal.

>> Assim, os direitos dos contribuintes assegurados por tratado ou convenção internacional, passam à categoria de direito subjetivo material em nível constitucional e, assim sendo, nenhuma legislação infraconstitucional poderá arredá-los.

>> O Estado Brasileiro é signatário de tratados internacionais no âmbito do GATT e do Mercosul, sendo que as tarifas negociadas por meio destes tratados incorporam-se ao direito interno, não sendo passíveis de modificação pelo Poder Executivo, com base no art. 153, §1º que diz: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.” (II, IE, IPI e IOF).

2.2 Fontes Formais Secundárias

>> O art. 100, do Código Tributário Nacional enumera as fontes tidas como complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos.

>> São FATOS e ATOS administrativos, a saber: atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; 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.

>> Ressalta, ainda, o parágrafo único do art. 100, do CTN que: “A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

1) Primeiras considerações

>> A Constituição Federal contém no seu Título VI – DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO, sendo o Capítulo I dedicado ao SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, envolvendo as regras estabelecidas do artigo 145 até o artigo 162.

>> O sistema apresenta um conjunto de elementos, organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios que presidem o agrupamento destes elementos.

>> Assim, o Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição, nas palavras de K. Harada (2024).

2) Tributo

>> Conforme o art. 3º, do Código Tributário Nacional, “*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.*”.

>> Assim, existem cinco elementos caracterizadores dos tributos:

- a) Prestação compulsória: a obrigação tributária decorre diretamente da lei. No exato momento em que ocorre, no mundo real, a hipótese de incidência prevista na lei, nasce a obrigação tributária, independente da vontade do contribuinte;
- b) Prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: a relação tributária deve, necessariamente, exprimir uma quantia em dinheiro;
- c) Instituída em lei: o tributo nasce a partir da exigência legal em sentido formal, é uma obrigação *ex lege* contrapondo-se a uma obrigação voluntária. O tributo somente pode nascer da lei.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

- d) Não constitui sanção de ato ilícito: a hipótese de incidência não pode ser uma punição de comportamento ilícito praticado pelo contribuinte – multas não são consideradas tributos.
- e) Atividade administrativa plenamente vinculada: são atos que estão todos previstos em legislação, não sendo permitida margem de escolha (conveniência/oportunidade).

3) Espécies Tributárias

>> Existem algumas correntes acerca do número de espécies tributárias, mas a mais utilizada é a Teoria Pentapartida ou Quinquipartida.

>> Assim, tributo é o gênero do qual são espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais (arts. 149 e 195, da CF) e empréstimos compulsórios.

IMPOSTOS

1) Aspectos Gerais

>> Encontra previsão no artigo 145, I, da Constituição Federal.

>> É um tributo não vinculado (ou desvinculado) de qualquer prestação estatal específica sendo instituídos exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado; é um tributo não destinado – destinação não afetada a qualquer objeto/finalidade específica; não restituível – o contribuinte não possui direito à restituição (em regra).

>> O produto dos impostos não pode ser previamente afetado a determinado órgão, fundo ou despesa, salvo exceções dispostas na própria Constituição como a aplicação de percentuais em atividades voltadas a serviços de saúde e de educação;

>> A aplicação do resultado dos impostos será feita conforme disposições orçamentárias.

>> O principal critério é a distribuição do ônus tributário, solidariedade social e capacidade contributiva;

>> Eles incidem sobre revelações de riqueza do contribuinte;



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

>> O montante devido terá de ser dimensionado, necessariamente, com referência a tal riqueza.

>> Os fatos geradores dos impostos envolvem situações relacionadas aos contribuintes, não ao Estado, sem qualquer vinculação com a atividade estatal;

>> Considera-se um tributo unilateral, no sentido em que busca captar dos indivíduos valores para o tesouro público, para custear a estrutura estatal e serviços que não podem ser individualizados.

2) Classificação dos impostos

>> **Quanto à repercussão econômica:** a) **direto:** a carga econômica é suportada diretamente pelo contribuinte, aquele que deu ensejo ao fato oponível, não permitindo transferência (ex: IPTU, IR, IPVA, etc); b) **indireto:** aquele onde o ônus tributário repercute em terceira pessoa não sendo este o realizador do fato gerador, são impostos sobre o consumo ou produção, podem ser transferidos ao longo de uma cadeia de produção ou de consumo (ex: ICMS, IPI).

>> **Quanto objeto de incidência:** a) **pessoal:** levam em consideração condições particulares dos contribuintes (ex: IR); b) **real:** levam em consideração o bem ou a coisa, sem cogitar nas condições pessoais do contribuinte (ex: ITR, IPVA, IPTU)

>> **Quanto à capacidade contributiva:** a) **progressivos:** cuja alíquota aumenta na medida em que se incrementa a base de cálculo como o imposto de renda; b) **proporcionais:** comportam uma alíquota fixa, independentemente da base de cálculo, como o IPTU; c) **seletivos:** tributando-se com maior intensidade bens considerados supérfluos e com menor intensidade os bens essenciais.

>> **Quanto à finalidade:** a) **fiscais:** quando a finalidade principal é a arrecadação, como o ICMS, ISS e IR; b) **extrafiscais:** possuem algumas finalidades adicionais como estimular ou coibir determinadas atividades dos agentes sociais ou econômicos como II, IE, IOF.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

OBSERVAÇÃO

SÚMULA N. 539 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

“É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.”

Este enunciado de súmula desencadeou um movimento de personalização do imposto de natureza real, acabando por eliminar a nitidez da divisão dos impostos em pessoais e reais.

TAXAS

1) Aspectos gerais

>> É um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer seja pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial (pois é compulsória) de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente da base de cálculo de qualquer imposto.

>> A taxa pelo poder de polícia pressupõe uma atuação do Poder Público que intervém na propriedade e liberdade dos indivíduos, impondo-lhes comportamentos – comissivos (ação) ou omissivos (inação), que objetivam o bem-estar geral.

>> A taxa pelos serviços é devida por estes que podem ser efetiva ou potencialmente prestados. Eles devem ser específicos, ou seja, podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública. Também devem ser divisíveis, ou seja, são suscetíveis de utilização em separado, por parte de cada um dos usuários.

>> Encontra fundamento no art. 145, II, da Constituição Federal.

2) Alguns entendimentos jurisprudenciais com relação às taxas



a) ENTENDIMENTO I

>> O STF reconheceu em caráter de repercussão geral, por maioria de votos, a **inconstitucionalidade** da taxa de expediente, consistente na emissão de carnês para recolhimento de tributos (Tema 721 STF: “São inconstitucionais a instituição e a cobrança de taxas por emissão ou remessa de carnês/guias de recolhimento de tributos.”).

>> De fato, no caso, não há prestação de serviço público específico e divisível, nem exercício do poder de polícia.

>> Poder-se-ia na hipótese cobrar uma tarifa, uma receita originária do Estado, nunca uma taxa, uma receita derivada, mas é preciso não generalizar a tese.

>> Às vezes, a prestação de um serviço público específico e divisível é cobrada sob a denominação de taxa de expediente, como, por exemplo, o serviço público de expedição de um alvará de edificação, de julgamento de processo administrativo etc.

>> No âmbito estadual, temos a taxa judiciária, nunca posta em dúvida quanto a sua constitucionalidade, salvo quanto ao aspecto quantitativo que, às vezes, assume as características de um verdadeiro imposto inominado.

b) ENTENDIMENTO II

>> A inclusão na base de cálculo de elementos estranhos que nada têm a ver com a relação custo/benefício descaracteriza a exação como taxa.

>> Por isso, o STF declarou a inconstitucionalidade, por afronta ao § 2º do art. 145 da CF, lei paulista que incluem na base de cálculo das taxas de limpeza pública e de conservação de vias e logradouros públicos a área de imóvel e a extensão deste no seu limite com o logradouro público, respectivamente

>> Convém referir o Tema 146 STF – “I - A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal; II - A taxa cobrada em razão dos serviços de conservação e limpeza de logradouros e bens



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

públicos ofende o art. 145, II, da Constituição Federal; III - É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.”) e a súmula vinculante n. 19: “*A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.*”

>> O STF considerou, assim, ser inconstitucional apenas a cobrança de taxas em razão de serviços de conservação e limpeza de logradouros públicos, pois se trata de serviço prestado de forma genérica aos usuários, sem distinção (*uti universi*).

>> Por outro lado, STF vem entendendo que é constitucional a cobrança de taxa de coleta de lixo domiciliar, **desde que não vinculada a prestação de outros serviços de caráter universal e indivisível como a limpeza de logradouros públicos, varrição de vias públicas, limpeza de bueiros, de bocas-de-lobo e de galerias de águas fluviais, capina periódica e outros** (RREE nos 245.539-RJ e 361.437-MG).

>> A base de cálculo para esta cobrança utiliza a metragem do imóvel, no entanto o STF já se manifestou sobre a constitucionalidade, inclusive ressaltando que em que pese haver na composição desta taxa elementos que estariam presentes na base de cálculo do IPTU, é possível haver alguns elementos na taxa, desde que não haja integral identidade entre uma e outra conforme a súmula vinculante nº 29 (STF): “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.”.

>> Um exemplo de utilização de elementos comuns de base de cálculo de outro imposto na taxa no Município de Pelotas

LEI Nº 6411/2016

Esta Lei institui a Taxa de Coleta e Destinação Final de Resíduos Sólidos no Município de Pelotas.

Art. 5º A base de cálculo da taxa é equivalente ao custo do serviço público de coleta, transporte e destinação final de resíduos sólidos.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

§ 1º O custo dos serviços será dividido entre os contribuintes da taxa levando-se em consideração o nível de renda da população, o tipo de coleta e frequência do serviço prestado ou posto a disposição, destinação do imóvel, bem como **a área ou testada do mesmo**”.

LEI N. 6.178/2014

Dispõe sobre o Imposto de Propriedade Territorial e Urbana - IPTU, e dá outras providências.

Art. 6º O valor venal do terreno será determinado segundo critérios de avaliação cadastral e corresponderá à multiplicação **da área em metros quadrados do mesmo** pelo valor da face de quadra na qual o terreno está inserido, definido em URM nos termos do Anexo I da presente Lei.

c) ENTENDIMENTO III

>> A generalidade das legislações estaduais que instituem a taxa judiciária introduz base de cálculo incompatível com essa espécie tributária.

>> De fato, fazer incidir um percentual fixo sobre o valor atribuído à causa, sem imposição de limite, como vem acontecendo, não guarda qualquer relação com o custo do serviço público específico e divisível prestado ao usuário da justiça.

>> Não se pode considerar que a movimentação da máquina judiciária envolvendo causa de valor elevado custa mais ao Estado do que a sua movimentação em torno de uma causa de menor valor.

>> Se o Estado pretende cobrar mais de quem pode mais, evidentemente, o tributo pretendido deixa de ser taxa para qualificar-se como imposto e como tal é absolutamente inconstitucional, porque o Estado-membro não detém a competência impositiva residual nessa matéria.

>> No entanto é incontestável que o motivo da atuação jurisdicional do Estado não é o recebimento de uma taxa, o legislador, ao elaborar a lei instituidora da cobrança, desenvolve uma ideia de contraprestação do ponto de vista econômico, para a fixação de



um valor dentro de bases razoáveis. Não há a exigência de perfeito equilíbrio na equação custo-benefício, prevalecendo certa dose de arbítrio do legislador.

>> O Supremo Tribunal Federal editou a súmula n. 667 que dispõe: “Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa.”

>> O art. 98, §2º, da CF ratifica este entendimento: “Art. 98.[...] § 2º As custas e emolumentos serão destinados exclusivamente ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da Justiça.”

d) ENTENDIMENTO IV:

>> A súmula vinculante nº 41 da lavra do Supremo Tribunal Federal estabelece que: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.”

>> Este entendimento foi firmado por não ser considerado o serviço de iluminação pública específico e divisível, não podendo, assim, ser remunerado por taxa.

3) Da diferença entre taxa e preço público

TAXA	PREÇO PÚBLICO
<ul style="list-style-type: none">- Espécie tributária- Submetida ao regime de direito público- Obrigação <i>ex lege</i> só podendo ser exigida dos particulares em razão do <i>poder de polícia</i> ou <i>pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis</i>, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.- Exigem uma atuação concreta do Estado (tributo vinculado à atuação estatal)	<ul style="list-style-type: none">- É sinônimo de tarifa- É a contraprestação paga pelos serviços pedidos ao Estado ou pelos bens por ele vendidos e que constitui sua receita originária.- É necessário haver um contrato, sendo uma obrigação voluntária.- Seu regime jurídico é de direito privado informado pelo princípio da autonomia da vontade



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

OBSERVAÇÃO

NATUREZA JURÍDICA DO PEDÁGIO

TAXA OU PREÇO PÚBLICO?

>> O pedágio cobrado pela utilização das rodovias possui o seguinte regramento constitucional: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

>> O STF, no RE n. 181.475/RS, cuja relatoria coube ao Ministro Carlos Velloso, definiu em junho/99 que o pedágio possui natureza jurídica de TAXA.

>> Ocorre que, por força do disposto no art. 175, da CF, o poder público vem abrindo mão do serviço de conservação de rodovias, promovendo a concessão do mesmo a particulares, quer para explorar rodovia preexistente, quer para construir novas rodovias e explorá-las mediante percepção de TARIFAS, pois estas são elementos estruturais de qualquer contrato de concessão de serviço público.

CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

>> Vêm previstas no art. 145, inciso III, da Constituição Federal.

>> É espécie tributária que tem como fato gerador a valorização de imóvel de particular em decorrência de obra pública.

>> Sua cobrança é legitimada sempre que da execução da obra pública decorrer valorização imobiliária, fundada no princípio da equidade.

>> Em decisão ao RE n. 982415, da relatoria do Min Roberto Barroso, publicado em agosto de 2016 existe o seguinte posicionamento quanto ao valor da contribuição de



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

melhoria: “A alegação de que o montante a ser rateado deveria levar em consideração o custo total da obra não encontra fundamento. Tal critério não se mostra apropriado, pois o que deve ser verificado é a efetiva valorização imobiliária decorrente da obra. O fato gerador da contribuição de melhoria não é a realização da obra pública, mas a valorização imobiliária decorrente desta. Vale notar, a instituição de contribuição de melhoria tem por objetivo ressarcir o Estado dos valores (ou de parte deles) gastos com a realização da obra. Dessa forma, a base econômica deve observar dois limites: (i) o custo global da obra e (ii) a valorização que da obra resultar para cada imóvel. O próprio Código Tributário Nacional previu como limite máximo da contribuição o custo total da obra pública. Conseqüentemente, o que é vedado pelo ordenamento jurídico é o pagamento além do montante despendido para realização da obra. Ademais, não é possível exigir de cada imóvel, a título de contribuição de melhoria, quantia superior à vantagem individualizada em razão da obra pública, ainda que o total arrecadado represente um valor inferior ao total gasto com a realização da tarefa. Em síntese, o valor a ser pago a título de contribuição de melhoria deve corresponder à valorização do imóvel, decorrente da obra realizada, observados os limites impostos pelo Código Tributário Nacional. É dizer, a base de cálculo do referido tributo é o montante da valorização imobiliária alcançada em virtude da realização de obra pública. Trata-se da diferença do valor do imóvel antes e depois da atuação do ente público, desde que tenha ocorrido valorização”

>> Os requisitos mínimos, para a instituição estão expressos no art. 82, do CTN, quais sejam: a) publicação prévia do memorial descritivo do projeto, orçamento e custo da obra, determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição, delimitação da zona beneficiada, determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas; b) fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no item anterior; c) regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o item anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

>> Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integraram o respectivo cálculo.

>> A grande dificuldade neste tributo é delimitar quais os imóveis são passíveis de valorização em decorrência da obra pública – zona de influência benéfica.

EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

>> Estão previstos no art. 148, incisos I e II, da Constituição Federal.

>> Só podem ser instituídos por lei complementar de União (competência privativa) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, hipótese, na qual deverá ser obedecido o princípio da anterioridade.

>> A aplicação dos recursos arrecadados será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

>> É caracterizado pela possibilidade de restituição obrigatória dentro do prazo e condições estipulados pela lei que criou o empréstimo

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

>> É uma espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado.

>> Caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes).

>> Tem fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado.



>> Subdividem-se em duas espécies:

ART. 149, CF	ART. 195, CF
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. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:[...]

>> Essas contribuições são submetidas à disciplina do art. 146, III, da CF (normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies), com a observância, ainda, dos princípios da legalidade e da isonomia tributária, previstos, respectivamente, nos incisos I e II do art. 150 da CF.

>> São exemplos das contribuições sociais de intervenção no domínio econômico: adicional de tarifa portuária, contribuição ao Instituto do Açúcar e do Alcool, contribuição ao Instituto Brasileiro do Café, entre outras.

>> São exemplos das contribuições sociais de interesse de categorias profissionais ou econômicas: contribuição sindical, contribuições para a manutenção do SENAI, SENAC, SESC, SESI (são pessoas jurídicas de direito privado e não poderiam ser sujeitos ativos de tributos – assim são consideradas contribuições parafiscais que são instituídas para cumprimento de finalidades de interesse público)



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA

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)

>> A ideia inicial era ser taxa (PEC 222-A), no entanto, não envolvia serviço público específico e divisível e havia vedação constitucional, de adoção da mesma base de cálculo do IPTU.

>> O Plenário do STF, por maioria de votos, considerou constitucional a cobrança da COSIP, considerando este um tributo *sui generis* que se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

>> A EC 132/23, alterou a redação do art. 149-A para consignar que essa contribuição se destina a custear, também, a expansão e melhoria do sistema de monitoramento para a segurança e preservação de logradouros públicos, observados o disposto no art. 150, I e III, da CF (princípio da legalidade e da anterioridade).

>> As contribuições sociais referentes à seguridade social não se submetem ao princípio da anterioridade, mas apenas ao princípio da anterioridade nonagesimal, expresso no art. 195, §6º, CF: “§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III”.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

MINICURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MÓDULO I

2ª AULA

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

>> Nada mais é do que a atribuição constitucional do poder de tributar às entidades políticas componentes da Federação.

>> Abrange o poder de instituir, modificar e extinguir tributos.

>> Convém frisar que a competência tributária é INDELEGÁVEL ou seja, não pode ser atribuída a pessoa diversa da determinada no texto constitucional, no entanto, esta regra comporta exceção.

>> Com base no art. 7º, do CTN, temos a seguinte previsão: “*Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.*”

>> O artigo 18, §3º, citado no texto do Código Tributário Nacional, refere-se à Constituição de 1946, que ainda estava em vigor, de forma parcial, quando da sua publicação. Este texto assim dispunha: “*Art. 18. [...]§ 3º Mediante acordo com a União, os Estados poderão encarregar funcionários federais da execução de leis e serviços estaduais ou de atos e decisões das suas autoridades; e, reciprocamente, a União poderá, em matéria da sua competência, cometer a funcionários estaduais encargos análogos, provendo às necessárias despesas*”.

>> Assim, nem sempre o sujeito ativo do tributo coincide com o titular da competência tributária, pois pode haver delegação das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos ou de



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária conferida de uma pessoa jurídica de direito público a outra.

>> Um exemplo seria o ITR, que é da competência da União, e que poderá ser fiscalizado e arrecadado pelo Município, ficando este com 100% do produto da arrecadação, nos termos do convênio que celebrar pela União com base no art. 153, §4º, III c/c art. 158, II, ambos da Constituição Federal, vejamos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

VI - propriedade territorial rural; [...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: [...]

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

[...]

Art. 158. Pertencem aos Municípios:[...]

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; [...].”

>> No Estado Federal Brasileiro, coexistem três entidades políticas autônomas e independentes: União, Estado e Município, além do Distrito Federal, que são entidades juridicamente parificadas, que se situam no mesmo plano de igualdade, extraíndo as três entidades, diretamente da Constituição Federal, seus poderes e suas competências.

>> Tendo em vista a ausência de hierarquia entre elas, o texto constitucional estabeleceu uma repartição de competência legislativa a cada uma, delimitando o campo da matéria tributária que lhe é afeta.

>> A Constituição Federal atribuiu competência comum as três esferas, no que diz respeito às taxas e contribuições de melhoria, porque se trata de tributos vinculados à



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

atuação estatal, assim, o poder público que promoveu a atuação estatal será o sujeito ativo desses tributos.

>> Com relação aos impostos a situação é diferente. Esses são tributos, como já visto, desvinculados de qualquer atuação estatal, daí a necessidade da Constituição Federal de promover a outorga de competência tributária entre os poderes tributantes, sob pena de o sujeito passivo ser surpreendido com o mesmo tipo de imposto instituído por duas ou mais entidades políticas.

>> Essa atribuição denomina-se “*Discriminação Constitucional de Rendas Tributárias*”.

LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

>> Ao mesmo tempo que a CF estabeleceu a partilha da competência tributária, que por si só, já é uma limitação ao poder de tributação, a nossa Carta Magna estabeleceu inúmeros princípios tributários, visando à preservação do regime político adotado, à saúde da economia, o respeito aos direitos fundamentais e à proteção valores adotados pelo Estado Brasileiro.

>> Assim, tem-se princípios implícitos e expressos no texto constitucional que balizam as competências tributárias, bem como constituem proteção do contribuinte em face do Estado.

>> Eles podem ser classificados como: a) princípios interpretativos, como da unidade da Constituição (a Constituição deve ser considerada em sua integralidade com harmonização das normas a serem aplicadas); b) princípio da harmonização (o intérprete não pode fazer uma interpretação que esvazie totalmente uma norma em face de outra do mesmo plano normativo); c) princípio da máxima efetividade (interpretação que busque a máxima eficácia da norma para o presente e não somente para o futuro); d) princípio da interpretação conforme à Constituição (visa evitar declaração de inconstitucionalidade de lei, senão quando não puder ser declarada em harmonia com a Constituição), entre outros.

>> Também temos os princípios constitucionais tributários expressos e implícitos no texto constitucional e sobre estes iremos fazer uma análise mais detalhada.



PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

1º) PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

>> Tem origem política e está ligado à luta dos povos contra a tributação não consentida, desde a Idade Média.

>> Atualmente, está inserido em quase todas as Constituições do mundo, sendo que consta nas Constituições Brasileiras desde a carta outorgada de 1824, onde se previa a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados para legislar sobre impostos.

>> A importância deste princípio reside na garantia de segurança jurídica para o contribuinte, visto que impede que o Estado crie ou aumente tributos por atos normativos de menor hierarquia, como decretos, portarias ou instruções normativas).

>> Na CF/88 vem expresso no art. 150, inciso I, a saber: " *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;* ".

>> O artigo se refere a TRIBUTOS, assim, todas as espécies tributárias exigem autorização legislativa para serem instituídas ou majoradas.

>> Hoje este princípio preside a política de incentivos fiscais, a concessão e revogação de isenção, remissão e anistia.

>> O §6º, do art. 150, da CF assim dispõe: "§ 6º *Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.* ".

2º) PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE COMUM E NONAGESIMAL

>> A anterioridade tributária constitui uma das principais garantias do contribuinte contra mudanças abruptas nas regras fiscais.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

>> O princípio da anterioridade comum encontra previsão no art. 150, inciso III, *b*, da CF que diz: “150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:[...] III - cobrar tributos:[...]b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

>> Consiste na ideia de que a criação ou majoração do tributo pode ser a qualquer tempo, mas sua cobrança fica diferida para o primeiro dia do exercício seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou.

>> O princípio da anterioridade nonagesimal (ou anterioridade mitigada) complementa a anterioridade comum e encontra previsão no art. 150, inciso II, *c*, da CF, que diz: “Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:[...] III – cobrar tributos:[...] c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”.

>> Essa previsão visa impedir mudanças fiscais com efeito imediato ou a curto prazo, preservando a previsibilidade para o contribuinte.

>> A chamada *noventena* não exclui a incidência do tradicional princípio da anterioridade, mas determina que ambas anterioridades sejam aplicadas *conjuntamente*, ou seja, em regra os tributos somente poderão ser cobrados no próximo exercício financeiro de sua instituição ou majoração e, no mínimo, após 90 dias da data em que haja sido publicada a lei – assim a partir do 91º dia – evitando-se, assim, surpresas ao contribuinte nos últimos dias do ano.

>> Cita-se como exemplo as seguintes situações com incidência de ambas anterioridades:

- a) A lei majorou um tributo em dezembro de 2024. Sua incidência ocorrerá, com respeito à anterioridade comum, no dia 1º de janeiro de 2025. No entanto, com a aplicação da anterioridade nonagesimal, este poderá ser cobrado a partir de março de 2025;
- b) A lei majorou um tributo em novembro de 2024. Sua incidência ocorrerá, com respeito à anterioridade comum, no dia 1º de janeiro de 2025. No entanto, com



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

a aplicação da anterioridade nonagesimal, este poderá ser cobrado a partir de fevereiro de 2025;

- c) A lei majorou um tributo em agosto de 2024. Sua incidência ocorrerá, com respeito à anterioridade comum, no dia 1º de janeiro de 2025. No entanto, com a aplicação da anterioridade nonagesimal, este poderá ser cobrado de imediato, pois já escoados os 90 dias da publicação da lei durante o exercício anterior.

>> A própria Constituição Federal exclui este princípio no texto do art. 150, §1º, vejamos: *“Art. 150. [...] § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”*

>> Desta forma, não será exigida a aplicação da anterioridade comum aos seguintes impostos FEDERAIS: a) importação (II); b) exportação (IE); c) sobre produtos industrializados (IPI); d) operações financeiras (IOF); e) extraordinário de guerra (IEG); e f) os empréstimos compulsórios para calamidade pública ou Guerra Externa.

>> Assim sendo, havendo lei nova que crie ou majore os impostos federais acima relacionados terá aplicabilidade imediata na data de sua publicação. A motivação é clara. Os quatro primeiros justificam-se pelo viés da extrafiscalidade e equilíbrio da situação econômica e financeira do país e os dois últimos, pela situação de emergencialidade na qual estão envolvidos.

>> Também é afastada a anterioridade nonagesimal, não a anterioridade comum, da lei que fixe a base de cálculo do IPVA e IPTU.

OBSERVAÇÃO

TEMA Nº 1.383/STF:

Aplicação do princípio de anterioridade tributária, geral e nonagesimal, nas hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais que resultem em majoração indireta de tributos.

TESE:



O princípio da anterioridade tributária, geral e nonagesimal, se aplica às hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais que resultem em majoração indireta de tributos, observadas as determinações e as exceções constitucionais para cada tributo.

3º) PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

>> É decorrência do princípio genérico da igualdade de todos perante a lei que está previsto no art. 5º, da CF e consiste na ideia de igualdade de todos perante o fisco.

>> Encontra previsão legal no art. 150, inciso II, da CF: “*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:[...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;[...]*”.

>> Este princípio veda o tratamento diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato, impede as discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

>> Assim, uma lei isentiva não pode importar no estabelecimento de uma situação de desigualdade jurídica formal, estabelecendo tratamento desigual de pessoas que se encontram sob os mesmos pressupostos fáticos, sob pena de inconstitucionalidade.

>> No entanto, quando o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guardar relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo do tratamento discriminatório), não há que se falar em afronta ao princípio da isonomia. Da mesma forma, não afronta esse princípio quando a lei elege determinada situação objetivamente considerada para prescrever a inclusão ou exclusão de determinado benefício, ou imposição de certo gravame.

4º) PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

>> Encontra fundamento no art. 145, §1º, da CF: “*Art. 145. [...] § 1º Sempre que possível, 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 do contribuinte.”.

>> Também é conhecido, na doutrina internacional, como sendo o “princípio fundamental da imposição justa”.

>> Tem por objetivo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte.

>> O texto faz referência à capacidade econômica do contribuinte, que corresponde à capacidade contributiva deste. Personalizar pressupõe graduar impostos segundo a capacidade contributiva de cada um.

>> Este princípio aplica-se apenas aos IMPOSTOS e não aos tributos.

>> É um princípio programático, pois inexistindo parâmetro legal de caráter nacional, fixando os contornos dos encargos impositivos a cada contribuinte, relativamente a cada tipo de imposto, não há como se falar em observância impositiva do princípio.

>> Além disso, o texto do artigo ressalta ser uma *faculdade* da administração tributária, não gerando direito subjetivo do contribuinte, que não poderá ir ao Judiciário pleitear ajuste do imposto ao seu perfil econômico.

>> Por outro lado implica em que o legislador ordinário está constitucionalmente proibido de instituir uma progressividade na razão inversa da grandeza presumível da renda ou dos bens sobre os quais incide o imposto.

>> Um exemplo desta hipótese seria a inconstitucionalidade de uma lei que institui alíquotas progressivas para o IPTU, na razão inversa do valor venal dos imóveis, ou seja, quanto menor o valor venal, maior a alíquota do imposto.

>> Por fim, com base neste princípio programático, que se subordina à ideia de justiça distributiva, se considera que só haverá justiça fiscal na medida que o Estado retirar do particular parte da riqueza por ele produzida na exata proporção de sua capacidade contributiva, fazendo com que retire mais de quem pode mais e menos de quem pouco pode.



5º) PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO CONFISCO

>> Prescreve o art. 150, IV, da CF: “*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*”.

>> Alguns autores entendem que haveria efeito confiscatório de impostos sobre a produção e a circulação sempre que a alíquota real do tributo for maior que a margem de lucro com que o contribuinte opera.

>> Tributos confiscatórios, para Aliomar Baleeiro, seriam aqueles que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de uma atividade lícita e moral.

>> Não existem critérios firmes para avaliar o confisco, assim, o julgador tem que se basear em razoabilidade em sua análise.

>> Assim, para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação verificando, ainda, se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade etc.

6º) PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA

>> Está expresso no art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal: “*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; [...]*”.

>> Nenhuma entidade política poderá exigir IMPOSTOS sobre o patrimônio, a renda ou os serviços de outra.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

>> Este princípio decorre do princípio federativo e a convivência harmônica das entidades políticas componentes do Estado Brasileiro.

>> Esta imunidade, que abarca somente os impostos, não exclui a atribuição por lei, às entidades políticas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes cabe reter na fonte e nem as dispensa do cumprimento das obrigações acessórias, conforme expresso no art. 9º, §1º, do CTN: *“Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - cobrar imposto sobre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; [...] § 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.”*

>> A Constituição Federal estendeu essa imunidade recíproca às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, porém, só no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados as suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, conforme o texto do art. 150, §2º, CF.

>> Houve discussão quanto à extensão da imunidade à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos da onde resultou como julgamento do RE 1320054, com a relatoria do Min. Luiz Fux que originou o Tema n. 1.140/ STF no seguinte sentido:

TEMA Nº 1.140 STF

Abrangência da imunidade tributária recíproca, prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, quando presente a prestação de serviço público essencial por sociedade de economia mista, ainda que mediante cobrança de tarifa dos usuários.

TESE

As empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais, que não distribuam lucros a acionistas privados nem ofereçam risco ao equilíbrio concorrencial, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, independentemente de cobrança de tarifa como contraprestação do serviço.



>> O alcance da decisão plenária supracitada restou restringido a partir da Emenda Constitucional n. 132/23 que alterou a redação do art. 150, §2º, da CF, passando o texto ter a seguinte redação: : *“Art. 150. [...] § 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.”*.(grifei).

>> Assim, esse princípio não terá aplicação quando se tratar de exploração, pelos poderes públicos, suas autarquias ou fundações, de atividades econômicas regidas por normas próprias de empreendimentos privados, excetuando-se a empresa pública prestadora de serviço postal, bem como quando houver contraprestação ou pagamento de tarifas pelo usuário, nem exonerará o promitente-comprador da obrigação de pagar o imposto relativamente ao bem imóvel

>> Quanto a este ponto final, o § 3º do art. 150 , assim preclina: *“§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.”*

>> A ressalva final faz referência ao IPTU incidente sobre a propriedade de imóveis. Inicialmente cabe referir que os entes que estão ao abrigo da imunidade não devem a exação, no entanto, se o imóvel for negociado pelo proprietário público imune, o compromissário-comprador, que é possuidor a qualquer título, deverá pagar a exação.

8º) PRINCÍPIO DA IMUNIDADE GENÉRICA

OBSERVAÇÃO INICIAL

Inicialmente, cabe referir que, nos termos da doutrina tradicional, a imunidade vem conceituada como vedação ao poder fiscal de instituir IMPOSTOS, daí a generalização da ideia que somente este espécie tributária pode ser imune.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

Entretanto, a nossa Carta Política prevê hipóteses de imunidades de outras espécies tributárias como o art. 151, I, conhecido como **princípio da uniformidade geográfica** que contempla imunidade do **TRIBUTO** como gênero, vejamos:

“ Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

[...]

>> Além da imunidade recíproca de impostos existem várias hipóteses de imunidades genéricas de impostos.

>> São conhecidas como imunidades genéricas as hipóteses previstas nas alíneas *b, c, d* e *e*, do inciso VI, da CF, vejamos:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;

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

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

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

A) Imunidade dos templos

>> Visa à proteção dos valores espirituais. Encontra respaldo no próprio preâmbulo da Constituição Federal onde há a referência acerca da proteção de Deus.

>> A expressão “templos de qualquer culto” abrange não só o edifício onde se realiza a prática religiosa, como também o próprio culto, sem qualquer distinção de ritos.

>> Aliomar Baleeiro inclui nesta imunidade o convento, os anexos, inclusive a residência do pároco ou pastor, assim como a embarcação, o avião ou o veículo utilizado como templo móvel exclusivamente para a prática do culto.

>> Importante de sinalar que somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais dos templos que estarão ao abrigo da imunidade, conforme o art. 150, §4º, da CF: “*Art. 150. [...] § 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.*”.

>> Assim, o benefício não se estende às atividades decorrentes de finalidades essenciais, como ocorre na hipótese de imunidade recíproca.

>> No entanto, a EC n. 116/22, incluiu o §1º-A ao art. 156, contendo o mesmo o seguinte teor: “*§ 1º-A O imposto previsto no inciso I do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea "b" do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel.*”, acabou por modificar em parte este entendimento.

>> A EC nº 132/23 alterou a redação da alínea b, do inciso VI, do art. 150 da CF para consignar a imunidade das “*entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes*” que, na verdade já estão contempladas na letra c desse inciso VI e no § 7º do art. 195 da CF (“*§ 7º São isentas de contribuição para*



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”).

B) Imunidades dos Partidos Políticos e demais entidades.

>> Encontra previsão legal no art. 150, inciso VI, letra *c*: “*Art. 150[...]*VI. [...] *c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*”.

>> A imunidade aqui está restrita ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades por força do §4º, do art. 150 (“§ 4º *As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.*”).

>> Assim, como na imunidade conferida aos templos, os bens e serviços não vinculados às finalidades essenciais, ainda que delas decorrentes, não estão protegidos pela imunidade, podendo-se citar como exemplo, imóveis alugados por entidades assistenciais, como SESI, SESC, sujeitam-se ao IPTU.

>> Se a renda obtida com esses locatícios for aplicada exclusivamente na consecução os objetivos estatutários, essa renda ficará a salvo da tributação pelo imposto de renda, porque vinculada à finalidade essencial dessas entidades.

>> No caso, a renda do imóvel, e não o imóvel propriamente dito, acha-se vinculada à atividade essencial. Esta é uma diferenciação sutil, mas real.

>> Entretanto, cabe sinalar que o STF vem dando uma interpretação ampla a esta imunidade, não importando se os imóveis de propriedade da instituição de assistência social são de uso direto ou se são locados.

>> Essa decisão monocrática, da lavra do Ministro Dias Toffoli, manteve acórdão do TJDF que reconheceu a imunidade de imóvel não edificado de propriedade do SESI sob o fundamento de que “*qualquer imóvel desocupado ou não edificado pode passar a integrar os propósitos sociais da entidade.*”



>> O DF sustentou no recurso extraordinário a violação do § 4º, do art. 150 da CF, porque *“um imóvel não edificado não pode atender as finalidades essenciais de nenhuma entidade”*.

>> No entanto, o STF vem dando interpretação ampla ao instituto da imunidade ao contrário da isenção, que deve merecer interpretação restritiva por configurar uma exceção à regra geral de tributação.

>> O STF tende a reconhecer a imunidade das atividades atípicas, desde que destinadas à obtenção de recursos financeiros para desenvolvimento das atividades típicas.

>> Com este fundamento, vem reconhecendo, por exemplo, a imunidade do ICMS sobre vendas esporádicas de mercadorias pelas instituições de assistência social para obtenção de receitas necessárias ao desenvolvimento de atividades filantrópicas.

>> Também cabe aduzir que a jurisprudência está caminhando no sentido de reconhecer a imunidade do ICMS na aquisição de equipamento médico-hospitalar, tanto no mercado internacional como no mercado interno, para compor o ativo fixo da entidade de assistência social, tendo vista o disposto no § 4º, do art. 150, da CF.

>> Um ponto que se deve ter em vista é que a instituição de assistência social é aquela que não possui o propósito lucrativo, cumprindo lembrar ainda que deve se adequar às exigências estabelecidas em lei para a sua configuração (art. 195, §7º, CF: *“§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”*).

>> Os requisitos vêm estabelecidos no art. 14, do CTN, quais sejam: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; ; II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

>> Por fim, cabe o registro do enunciado de súmula n. 730 do STF que assim dispõe: *“A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.”*



C) Imunidade dos Livros

>> Está prevista no art. 150, VI, *d*, da CF: “*Art. 150 [...]d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.*”.

>> A Constituição aqui teve por objetivo incentivar a cultura, em geral, e garantir a livre manifestação do pensamento e do direito à crítica.

>> É uma imunidade objetiva e é extensível ao livro eletrônico.

>> Com o avanço da tecnologia, na área de informática, o conceito de livro deixou de considerar o aspecto físico, apegando-se ao objeto cultural, ou seja, o livro passou a ser assim entendido pela sua função básica de transmitir e conservar informações.

>> Assim, por simetria à imunidade do livro em seu sentido atual, a jurisprudência estendeu a imunidade sobre todo material destinado à sua impressão, o que abarca todos os materiais e insumos necessários à confecção do jornal, inclusive o maquinário utilizado para tanto.

>> O STF, consolidando o entendimento no sentido da ampla interpretação da imunidade aqui exposta, editou o enunciado de súmula n. 657 que assim expressa: “*A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.*”.

>> Por fim, cabe referir o tema n. 259, do STF que fixa a seguinte tese: “*A imunidade da alínea d do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal alcança componentes eletrônicos destinados, exclusivamente, a integrar unidade didática com fascículos.*”, bem como o tema n. 593 no qual consta a seguinte tese: “*A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.*”.

D) Imunidade dos Fonogramas e Videofonogramas

>> Está prevista na alínea *e* do inciso VI, do art. 150, da CF: “*e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas*



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. “.

>> Resulta dos avanços tecnológicos no campo da informática.

>> A alínea foi acrescida ao texto constitucional pela EC n. 75/13 e representa uma proteção específica em relação a autores brasileiros e obras musicais ou literomusicais.

OBSERVAÇÃO

Além das imunidades genéricas também existem imunidades específicas sobre contribuições, como a imunidade da contribuição social para a seguridade social (art. 195, §7º, CF), imunidade da contribuição social sobre o lucro líquido (art. 149, §2º, CF), imunidade de tráfego interestadual e intermunicipal (art. 150, V, CF), imunidade do imposto de renda relativamente a proventos de aposentadoria e pensão percebidos por pessoas com idade superior a 65 anos (art. 153, §2º, II, CF).

9º) PRINCÍPIOS TRAZIDOS PELA EC Nº 132/23 – REFORMA TRIBUTÁRIA

(fonte: SCAFF, Fernando Facury in *“Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor”*, publicada em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2534/2282>)

>> A Emenda Constitucional n. 132/2023 implementou uma ampla Reforma Tributária no Brasil, pautada por uma série de princípios essenciais para tornar o sistema tributário mais eficaz e justo, todos previstos no artigo 145, §3º, da CF.

>> Trouxe em seu bojo novos princípios a serem obedecidos no tema, vejamos: *“§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. “.*

>> Assim sendo, em uma breve análise tem-se o seguinte:

A) Princípio da simplicidade:

>> Visa tornar o sistema tributário mais claro e direto, reduzindo a complexidade das normas e facilitando a compreensão e o cumprimento das obrigações fiscais por todos os contribuintes.

>> Simplicidade é um desiderato que sempre deve ser perseguido, embora a forma adotada pela EC n. 132 já demonstre a dificuldade em implementá-la.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

>> O que poderia ser feito com muito menor impacto no sistema foi realizado por meio de uma vastíssima alteração constitucional, que introduziu centenas de novas disposições tributárias na Constituição, acarretando complexidade, o que, por consequência, gerará vasta judicialização.

>> Esse aspecto é perverso, e deveria desde sua gênese ter seguido o princípio da simplicidade, que foi consagrado no papel.

B) Princípio da Transparência

>> Estabelece que as regras e obrigações tributárias devem ser acessíveis e claras para todos, promovendo uma comunicação clara e direta entre o Fisco e o contribuinte e fortalecendo a confiança no sistema.

>> Transparência é sempre bem-vinda, pois permite que se veja com maior clareza o que está sendo cobrado, bem como em que está sendo utilizado o recurso arrecadado.

C) Princípio da Justiça Tributária:

>> Garante que a arrecadação de tributos respeite a capacidade contributiva de cada cidadão e empresa, promovendo uma distribuição mais equânime da carga tributária e combatendo as desigualdades socioeconômicas.

>> Uma proposta bastante complexa de se implementar, em especial no que se refere à tributação do consumo, que tende a ser igual para todos os consumidores, podendo variar em termos de seletividade, e não de progressividade.

>> Tal preceito deve ser lido em conjunto com o § 4º do mesmo art. 145, que determina que as alterações na legislação tributária devam buscar atenuar os efeitos regressivos, o que é usual na tributação do consumo (“§ 4º *As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.*”).

>> A análise do princípio da justiça tributária requereria um vasto estudo específico em face de sua complexidade, mas, destaca-se que o debate deve perpassar sobre o que é individual (quanto cada qual paga) e o geral (quanto foi arrecadado, e seu uso em prol da sociedade), o que nos leva a discutir a matéria sob as óticas macro e microjurídica.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

>> A dúvida que se tem é que se justiça tributária deve ser analisada sob o prisma individual ou geral. É neste ponto que se encerra a complexidade do tema.

>> De todo modo, é positiva a inserção deste princípio no Sistema Tributário Nacional, esperando-se que não se torne letra morta, com efeitos meramente retóricos, como costuma acontecer com os princípios que estabelecem com vaguidade a proteção dos contribuintes.

D) Princípio da Cooperação:

>> Preconiza uma relação pautada pela parceria e diálogo entre o Fisco e o contribuinte, visando aumentar o entendimento e a conformidade fiscal por meio de uma comunicação clara e acessível.

>> Foram mantidos pela EC n. 132, com as necessárias remissões revisadas, a norma que determina o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, e o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

E) Princípio da Defesa ao Meio Ambiente

>> Representa o compromisso de alinhar a política tributária aos interesses de preservação ambiental, incentivando comportamentos e investimentos que promovam a sustentabilidade e a preservação dos recursos naturais.

>> Este princípio foi uma novidade que, sempre que possível, a concessão de incentivos regionais considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono (art. 43, § 4º - “§ 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.”), o que se constitui em uma medida de proteção ambiental.

>> Este princípio visa inibir diversas normas fiscais que incentivam a poluição, mesmo que de forma indireta, trazendo impactos econômicos no curto prazo, embora com benefícios à toda a população em médio e longo prazos.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

MINICURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MÓDULO I

3ª AULA

IMPOSTOS MUNICIPAIS

>> Estão previstos a partir do artigo 156, da Constituição Federal.

>> Assim, são impostos da competência municipal: a) Imposto sobre a propriedade predial urbana (IPTU); b) Imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, de natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); c) Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (ISS).

>> Conforme o artigo 129, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescido pela Emenda Constitucional n. 132/03, *verbis*: “Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II e 156, III, da Constituição Federal”.

>> Em substituição às exações referidas, fica criado pelo art.156-A e ss. o novo imposto de competência compartilhada entre os Estados, Distrito Federal e Municípios, devidamente instituído pela Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025 denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

>> A referida lei complementar também cria a contribuição social sobre bens e serviços (CBS) e o Imposto sobre Serviços (IS), além do Comitê Gestor do IBS.

>> Assim, até o ano de 2033 o ISS ainda se manterá sendo substituído paulatinamente pelo IBS conforme as regras de transição dispostas no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

>> Dito isso, passa-se à análise de cada uma das exações municipais.



IPTU

>> Encontra previsão no art. 156, I, da CF: “*Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana;*”.

a) Fato Gerador

>> Está previsto no art. 32 do Código Tributário Nacional, “*Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.*”.

>> O fato gerador dar-se-á com a propriedade, com o domínio útil ou com a posse do imóvel, localizado em zona urbana do Município, com lançamento no primeiro dia de janeiro de cada ano civil.

>> Propriedade é o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel;

>> Domínio útil é um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena;

>> Posse, manifesta-se, no caso de incidência de IPTU, quando alguém age como se fosse titular do domínio útil, portanto, na posse caracterizada como *usucapionem*, sendo esta a posse juridicamente perfeita e não a posse irregular.

>> O conceito de zona urbana pode ser deduzido da própria diretriz contida nos comandos dos §§1º e 2º, do art. 32, quais sejam:

“Art. 132. [...] § 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.”.

>> A definição de zona urbana, portanto, levou em consideração o critério geográfico.

a.1) IPTU e ITR

>> O Superior Tribunal de Justiça vem decidindo, à luz do art. 15, do Decreto-lei n.57/66 que não incide IPTU sobre imóvel cultivado, ainda que situado em zona urbana.

>> O STF deu ao supracitado decreto-lei o *status* da lei complementar capaz, portanto, de alterar o alcance do art. 32, do CTN, que também tem natureza jurídica de lei complementar.

>> No entanto, a prova de utilização rural de imóvel localizado em zona urbana, conforme o plano diretor do município cabe ao contribuinte que pleiteia o reconhecimento da tributação pelo ITR.

>> Lembra-se, aqui, que o ITR é imposto sujeito ao lançamento por declaração, assim, sendo não basta a apresentação de guias de arrecadação da exação federal para comprovar a destinação rural do prédio.

>> A prova deve conter outros elementos, como notas fiscais de produtor, provas de haver plantação ou criação de animais no local. Pode inclusive ser apresentado laudo e haver fiscalização do fisco para a devida comprovação.

>> Convém lembrar que o Plano Diretor do Município é o responsável por prever a política de desenvolvimento urbano e se encontra na CF em seu artigo 182, que prevê a



política urbana, vejamos: *“Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes”.*

>> Dessa forma, a zona contida no plano diretor como urbana deve prevalecer para a cobrança de IPTU dos imóveis localizados no seu perímetro, sendo possível, no entanto, a comprovação, a cargo do contribuinte, do desenvolvimento de atividade rural no local.

>> Lembra-se, por fim, ser esta uma circunstância fática que pode ser alterada a qualquer tempo, sendo assim, é possível a cobrança de IPTU se as circunstâncias que garantem a excepcionalidade desaparecerem.

a.2) IPTU E ZONAS URBANIZÁVEIS/LOTEAMENTOS

>> Conforme o enunciado de súmula n. 626, da lavra do Superior Tribunal de Justiça, tem-se o seguinte texto: *“A incidência do IPTU sobre imóvel situado em área considerada pela lei local como urbanizável ou de expansão urbana não está condicionada à existência dos melhoramentos elencados no art. 32, § 1º, do CTN.”.*

>> Embora a Súmula não diga é indispensável que as referidas áreas sejam incluídas na zona urbana do Município, por meio de lei local, pois somente o imóvel situado na zona urbana pode ser tributado pelo IPTU, conforme se depreende da redação do § 2º, do art. 32 do CTN: *“A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.”*

>> Logo é indispensável que essas áreas sejam declaradas como sendo integrantes da zona urbana, a fim de afastar o conflito de competência da União do lançamento do ITR, mas para que isso aconteça, imprescindível que tais áreas integrem loteamentos aprovados pelo poder público municipal competente, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio e estejam inscritas no registro imobiliário.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

>> Tais áreas não podem ser confundidas com lançamento *individualizado* dos lotes virtuais consignados no projeto de loteamento.

>> Ora, o registro do empreendimento tem o condão de conferir legalidade aos atos do loteador que poderá, desde então, executar as obras do loteamento, bem como vender ou prometer vender os lotes projetados, mas, não tem o condão de transformar os lotes virtuais em lotes físicos.

>> A venda ou a promessa de venda de lotes projetados, antes do registro, configura crime contra administração pública, nos termos do parágrafo único do art. 37 da Lei nº 6.766/79 (Lei de Parcelamento do Solo Urbano).

>> Da mesma forma, o incorporador imobiliário somente pode iniciar a edificação e alienar na planta as unidades autônomas previstas no projeto aprovado por órgãos públicos a partir de seu registro no registro imobiliário competente.

>> Assim, o lançamento individualizado do lote depende, por óbvio, de sua existência física, ou seja, após a conclusão do loteamento com o recebimento pela Prefeitura local das obras de infraestrutura do loteamento executado conforme o projeto aprovado, o que se dá por meio do termo de recebimento dessas obras e de equipamentos urbanos firmado pela autoridade municipal competente.

>> Da mesma forma, o lançamento individualizado das unidades autônomas, de uma incorporação imobiliária, só pode ocorrer após a expedição do habite-se ou auto de vistoria firmado pela Prefeitura local.

>> Não se confunde, assim, no entender de Kiyoshi Harada (2024) o lançamento do IPTU sobre imóvel, objeto de loteamento situado nas zonas de expansão urbana ou urbanizáveis, *independentemente* da presença de melhoramentos públicos referidos no § 1º do art. 32 do CTN, como prescreve corretamente a Súmula nº 626 do STJ, com o lançamento individualizado do IPTU sobre lotes virtuais, cujos adquirentes não têm a disponibilidade econômica, porque não podem deles usufruir senão depois de concluído o loteamento.

>> Até lá o lançamento há de ser feito sobre a área bruta do loteamento e em nome do loteador, tal qual acontece com o IPTU de um edifício condominial em construção em



que o lançamento individual da unidade autônoma depende da expedição de “habite-se” pelo Município competente.

b) Sujeito Passivo

>> Vem descrito no art. 34, do CTN

>> A sujeição passiva abrange aquele que detém qualquer direito de gozo relativamente ao bem imóvel, seja pleno ou limitado.

>> Assim, são sujeitos passivos da exação: o proprietário (pleno de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o titular do domínio útil (enfiteuta, usufrutuário) e o possuidor a qualquer título (*ad usucapionem* aquele com possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião).

>> a posse que faz referência, portanto, é aquela que possui conteúdo econômico, o que afasta, por exemplo, a figura do locatário.

>> assim “possuidor a qualquer título” refere-se àquele que exerce alguns dos poderes inerentes ao domínio ou à propriedade.

>> Outro ponto importante que deve ser observado está contido no art. 130 do CTN, que assim dispõe: *“Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.”*

>> Assim, o adquirente de imóvel com dívida de IPTU, por exemplo, torna-se dela responsável no momento da aquisição do bem, tendo em vista o pagamento da exação ser uma obrigação *propter rem*, ou seja, que persegue a coisa, sendo considerado sucessor tributário com relação aos débitos havidos antes da negociação a não ser que conste no título a prova de sua quitação.



>> No caso de arrematação, que é uma forma de aquisição originária da propriedade, o imóvel chega ao arrematante livre quaisquer ônus, sendo que o valor da exação, eventualmente pendente, deve sub-rogar-se no respectivo preço da arrematação.

>> Mesmo sendo o preço da arrematação não suficiente para o pagamento do débito, tal fato não poderá imputar ao arrematante o ônus de pagamento, restando esse ao encargo do antigo proprietário do bem que foi vendido em leilão.

c) Base de cálculo e alíquota

c.1) Base de cálculo

>> O art. 33, do CTN estabelece que: *“Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel. Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.”*

>> Pode-se considerar aqui o preço à vista que o imóvel alcançaria se colocado à venda em condições normais no mercado imobiliário.

>> Importante sinalar que a simples atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo, com índices oficiais de correção monetária, não implica na majoração do tributo, podendo ser feita por meio de ato infralegal a teor do art. 97, §2º, do CTN: *“Art. 97.[...] § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II dêste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”*

>> No entanto se houver excesso dos índices oficiais, este valor que sobejar será declarado indevido, por violação do princípio da legalidade tributária.

>> Neste sentido o enunciado de súmula n. 160 do STJ: *“É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”*.

>> A parte final do art. 150, §1º, da CF consigna que a alteração da base de cálculo do IPTU configura exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal.



c.2) Alíquotas

>> No tocante às alíquotas, a CF permite, explicitamente, a progressividade do IPTU, devendo a lei ordinária municipal prever essa progressividade sob pena de nítida afronta ao princípio da legalidade.

>> Convém sinalar que existe a progressividade fiscal e a extrafiscal.

>> A progressividade fiscal, decretada no interesse único da arrecadação tributária, tem seu fundamento no preceito programático representado pelo § 1º do art. 145 da CF, segundo o qual, sempre que possível, o imposto será graduado conforme a capacidade econômica do contribuinte.

>> Assim, só o valor venal do imóvel poderá ser tomado como parâmetro para a progressão das alíquotas, na medida em que apenas ele espelha, objetivamente, a capacidade econômica do proprietário-contribuinte.

>> A consideração de qualquer outro fator ou elemento retira a natureza fiscal da progressividade.

>> Dessa forma, absolutamente inconstitucional a legislação municipal que institui, por exemplo, três tabelas progressivas: uma para imóvel residencial, outra para imóvel não residencial e outra para imóvel ineditado, progredindo as alíquotas de forma diferente, bem como adotando as faixas de valor venal diferentes, como se tratassem de três impostos distintos.

>> Tanto as alíquotas quanto as bases de cálculo (valor venal) integram o aspecto quantitativo do fato gerador da exação, de sorte, que o tratamento diversificado desses elementos desnatura o IPTU que é um imposto uno.

>> O art. 156, §1º, da CF, modificado pela EC n. 29/00, assim dispõe:

“§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

III - ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal”.

>> O enunciado de súmula n. 668, do STF assim dispõe: “*É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.*”.

>> A supracitada súmula não valida a progressividade extrafiscal, sem observância dos requisitos próprios, nem altera o entendimento consolidado da Suprema Corte no sentido da inaplicabilidade da progressividade fiscal em relação a imposto de natureza real.

>> A progressividade das alíquotas está autorizada em função do valor venal do imóvel, sendo este aquele que é apurado de forma objetiva segundo a lei de regência da matéria, em nada podendo influir a capacidade contributiva do proprietário.

>> Já a progressividade extrafiscal tem seu fundamento no poder de polícia.

>> O poder de polícia, tal qual conceituado pelo art. 78, do CTN, nada mais é do que a atividade inerente do poder público que objetiva, no interesse público, intervir na propriedade e na liberdade dos indivíduos, impondo-lhes comportamentos comissivos ou omissivos.

>> Esse é um poder discricionário, e manifesta-se administrativamente ou por meio da atividade legislativa.

>> Quando a lei confere ao tributo caráter regulatório está-se diante da chamada extrafiscalidade. O Estado não exerce sua atividade na função arrecadatória, mas na função ordinatória.

>> Dessa forma, a progressividade extrafiscal prevista no §4º, II, do artigo 182, da CF (“§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: I - parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.”) tem objetivo ordinatório e não arrecadatório.

>> Em conclusão, tem-se que o exercício da extrafiscalidade através do IPTU progressivo, tem como único objetivo assegurar a função social da propriedade urbana (progressividade genérica), o que, pressupõe em sua definição, ser variável no tempo e no espaço, não podendo ser confundido com a atividade arrecadatória do ente público.

ITBI

>> Vem previsto no art. 156, II, da CF: *“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:[...] II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;*

a) Fato gerador

>> É a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos para sua aquisição.

>> A cessão de direitos imobiliários aqui é equiparada à transmissão da propriedade.

>> Convém ressaltar que para referido imposto a cessão de direitos imobiliários é equiparada à transmissão da propriedade.

>> O artigo 35, do CTN, embora se referindo a imposto estadual, acha-se plenamente recepcionado pela CF/88, vejamos:

“ Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.”

>> Como a transmissão pressupõe uma vinculação, decorrente da vontade ou da lei, entre o titular anterior (promitente) e o novo titular (adquirente) descabe cogitação de imposto em se tratando de aquisição originária, como no caso de usucapião, por exemplo, em que inexistente qualquer vínculo entre aquele que perde o direito de propriedade e aquele que adquire.

>> Cabe referir que a transmissão da propriedade imobiliária só ocorre com o registro do título de transferência no registro de imóveis competente, conforme determina o art. 1.245 do Código Civil: “*Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.*” e , conforme o §1º, deste mesmo artigo: “*§ 1º-Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.*”.

>> O Superior Tribunal de Justiça, já pacificou sua jurisprudência no sentido de que o ITBI deve incidir apenas sobre transações registradas em cartório que impliquem efetiva transmissão da propriedade imobiliária (REsp n. 253364).

>> Assim, o fato gerador é uma situação jurídica: transmissão da propriedade imobiliária, sendo a definição desta no direito privado (civil) vinculante ao direito tributário.

>> Ainda que nulo o título registrado, o imposto será devido, porque “*enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel*”, nos exatos termos do § 2º do art. 1.245 do Código Civil.

>> Também deve ser considerado aqui o art. 118 do CTN, que assim dispõe: “*Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como*



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”.

>> Convém ainda referir o disposto no art. 156, §2º, da CF, vejamos: “§ 2º O imposto previsto no inciso II: I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; II - compete ao Município da situação do bem.”

>> O O STF, resolvendo o tema 796 da repercussão geral, por maioria de votos, decidiu que a imunidade prevista na primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156 da CF é pura e incondicional.

>> Na ocasião, o Ministro Alexandre de Moraes, condutor do voto majoritário, fez a distinção entre a imunidade pura na incorporação de bens dados para integralizar o capital subscrito e a imunidade condicionada nas demais hipóteses de transmissão de bens e direitos decorrentes de incorporação, fusão, cisão e extinção de pessoa jurídica.

>> Outrossim, foi fixado o entendimento de que o valor excedente ao capital integralizado fica sujeito à incidência do ITBI, conforme posicionamento externado em nossa obra ITBI doutrina e prática, Atlas, 2014 (RE nº 796376-SC/RG, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 5-8-2020).

>> Tem-se que o advérbio de negação “nem” separa de forma nítida as duas orações, de sorte a circunscrever a restrição concernente à inexistência de atividade preponderante apenas à segunda parte da imunidade referente às transmissões decorrentes de reorganizações societárias (incorporação, fusão, cisão e extinção de pessoas jurídicas) nada tendo a ver com a imunidade incondicional versada na primeira oração.

b) Sujeito Passivo

>> Pode ser qualquer das partes na operação tributada, conforme dispuser a lei do Município tributante.



>> Em Pelotas, o ITBI encontra regramento na Lei Municipal n. 6.202/2015 e, em seu art. 6º, elenca como contribuinte: a) o adquirente dos bens ou direitos transmitidos; b) o cessionário, no caso de cessão de direitos; e c) cada um dos permutantes, no caso de permuta, ressaltando no art. 7º que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto devido os alienantes e os cedentes.

c) Base de cálculo e alíquota

c.1) Base de cálculo

>> A base de cálculo é o valor venal do imóvel que outra coisa não é senão aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais de mercado imobiliário admitindo-se a diferença de até 10% para mais ou para menos.

>> O valor da transação consta da escritura pública, que merece fé pública, devendo ser aceito como verdadeiro até prova em contrário, cabendo ao Município lançar mão do art. 148, do CTN se entender em contrário.

>> Dispõe o art. 148, do CTN: “ *Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*”.

>> O Tema Repetitivo n. 1113, do STJ analisou a questão referente à definição a) se a base de cálculo do ITBI está vinculada à do IPTU; b) se é legítima a adoção de valor venal de referência previamente fixado pelo fisco municipal como parâmetro para a fixação da base de cálculo do ITBI.

>> A tese firmada sobre este tema determinou que:

- a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;



- b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN);
- c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

>> O referido acórdão, publicado em 24 de fevereiro de 2022 ainda pende de trânsito em julgado e aguarda decisão de Recurso Extraordinário apresentado ao Supremo Tribunal Federal.

c.2) Alíquota

>> A alíquota deste imposto é de livre escolha pelo Município

>> O STF editou o enunciado de súmula n. 656 que, apesar de não ter efeito vinculante, assim dispõe: *“É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.”*

>> O precedente do enunciado, acima referido, esclarece que a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda.

ISS

>> Encontra previsão no art. 156, III, da CF: *“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:[...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”*

>> O §3º do supracitado artigo, assim dispõe: *“§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.*



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”.

>> Tal parágrafo foi acrescido pela EC n. 37 de 2002 e teve o claro propósito de prevenir guerras tributárias entre os Municípios.

>> O fato gerado é a prestação remunerada de serviços especificados na lista anexa à Lei Complementar n. 116/03, que elenca 193 tipos de serviços sobre os quais recai a obrigação de pagar a exação.

>> Ocorre que tendo em vista a Emenda Constitucional n. 132/2023, foi autorizada a criação de um novo imposto que virá, paulatinamente, substituir o imposto em tela, qual seja, Imposto Sobre Bens e Serviços que terá uma competência compartilhada entre os Estados, Municípios e Distrito Federal para sua instituição.

>> Esta autorização vem disciplinada a partir do art. 156-A, da CF e conta com vários artigos colocados no Ato de Disposições Constitucionais Transitórias, visto que o advento do novo imposto implicará na extinção de dois outros, o ISS e o ICMS necessitando, em muito, regulação sobre as situações de fato e de direito que irão se impor .

>> Conforme disposto no art. 124, dos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias; *“Art. 124. A transição para os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, todos da Constituição Federal, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 125 a 133 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”.*

>> Dessa forma nesta transição será observado o seguinte:

- a) Em 2026, o IBS será cobrado à alíquota estadual de 0,1% ;
- b) Entre 2027 e 2028 o IBS será cobrado à alíquota estadual de 0,05% e à alíquota municipal de 0.05%
- c) De 2029 à 2032, as alíquotas do ISS serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações:
 - 9/10, em 2029;
 - 8/10, em 2030;
 - 7/10, em 2031;
 - 6/10, em 2032.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

d) Fica extinto o ISS a partir de 2033.

>> Assim, passa-se a tecer algumas considerações sobre o novo imposto.

IBS

>> Cabe inicialmente referir que o texto a seguir foi pesquisado na obra de Kyioshi Harada, K. (2024). Direito Financeiro e Tributário: (33 ed.). Bookwire - Editora Dialética, com alguns comentários da professora.

>> A Lei Complementar instituirá o imposto sobre bens e serviços – IBS – de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, como resultado da incorporação do ICMS e do ISS.

>> Em 16 de janeiro de 2025 foi publicada a Lei Complementar n. 214, que institui, entre outros pontos, o imposto em questão.

>> Inicialmente, K. Harada pontua que a nova exação compartilhada ofende o princípio discriminador de impostos que faz parte do princípio federativo que assegura a autonomia política, administrativa e financeira dos estados e dos municípios (art. 18 da CF) protegido em nível da cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I da CF).

>> Prossegue o autor sinalando que não se pode unificar impostos pertencentes às esferas políticas diferentes.

>> Competência tributária significa a faculdade de cada ente político instituir o imposto com que foi contemplado. Diferentemente do poder de fiscalizar e arrecadar, a competência não comporta delegação, como já vimos.

>> Dito isso tem-se que foi introduzido na Carta Magna a partir do art. 156-A que assim dispõe: “*Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.*”.

>> No §1º, do supracitado artigo, já aponta o texto constitucional que a exação em tela será informada pelo Princípio da Neutralidade e, em treze incisos, enumera suas características. Vejamos:



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

>> Consta no inciso I que o imposto incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços.

>> Trata-se de um conceito vago e amplo, com muitas dificuldades na definição do fato gerador. À primeira vista, tem-se que o fato gerador serão bens e serviços de qualquer natureza.

>> O inciso II refere-se que o imposto em questão incidirá sobre importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou serviços realizada por pessoa física ou jurídica, independentemente de ser sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade.

>> Existe regra semelhante em relação ao ICMS na letra a, do inciso IX, do § 2º, do art. 155 da CF (*“IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”*), que no entender do STF não pode incidir onde não haja circulação de mercadoria.

>> Conforme o inciso III, tem-se que o imposto não incidirá sobre as exportações asseguradas ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o que dispuser a lei complementar quanto a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte.

>> A letra a, do inciso X, do § 2º, do art. 155 da CF contém regra semelhante, vejamos: *“X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”*.

>> Conforme os incisos IV e V, o IBS terá legislação única e uniforme em todo o território nacional ressalvada a competência para cada ente federativo fixar sua alíquota por lei específica.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

>> A lei complementar uniforme, apesar de ferir a autonomia dos entes periféricos, simplifica a legislação, porém o inciso V, ao deferir a competência para cada ente político fixar a sua alíquota, torna a legislação bastante complexa, considerando a existência de 27 estados incluindo o Distrito Federal e 5.570 municípios com características díspares.

>> O inciso VI, refere que a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição.

>> O texto refere-se à uniformidade de alíquotas para bens e serviços e direitos, mas não obriga, que todos os 27 entes estaduais fixem a mesma alíquota, nem que todos os 5.570 municípios adotem a mesma alíquota.

>> Se a lei complementar não fixar os parâmetros para a fixação dessas alíquotas estaduais e municipais, a cobrança do IBS poderá restar inviabilizada.

>> A cobrança do IBS, pelo somatório das alíquotas dos estados e dos municípios, como dispõe o inciso VII, pelo Comitê Gestor será uma tarefa muito árdua e de difícil execução.

>> O IBS será cobrado pelo somatório das alíquotas do estado e do município de destino da operação.

>> Abandonou-se, aqui, a postura equitativa do atual regime de alíquotas interestaduais (7% a 12% conforme o estado de destino), adotando-se a tributação no estado/município de destino. Privilegia-se o estado de consumo e pune-se o estado produtor.

>> No inciso VIII, tem-se que o IBS será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição.

>> Além de manter as restrições ao crédito constante do § 2º, do art. 155 da CF agravou-se a complexidade ao remeter à lei complementar a especificação de bens e serviços destinados ao consumo pessoal que não geram créditos.

>> Estabelece o inciso IX que a tributação do IBS será por fora vedando a integração do imposto na sua própria base de cálculo, ao mesmo tempo em que exclui da base de cálculo



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

o Imposto Seletivo, a Contribuição sobre faturamento/receita, a Contribuição sobre importação de bens e serviços, a CBS e o PIS.

>> Tal ideia vai ao encontro do princípio da transparência tributária (art. 150, § 5º da CF) e não permite transferir o encargo financeiro do imposto ao consumidor final, por via do fenômeno da repercussão econômica.

>> No inciso X consta a vedação da outorga de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas na Constituição que são várias.

>> Já o inciso XI, estabelece a imunidade das prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

>> Aplica-se ao IBS a mesma regra que existe em relação ao ICMS (letra d, do inciso X, do § 2º do art. 155 da CF – “[...]X - não incidirá: [...] d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;”)”

>> A faculdade de fixar alíquota de referência do IBS para cada esfera federativa, nos termos da lei complementar, caberá ao Senado Federal por força do inciso XII, para fins de sua aplicação na hipótese de omissão dos estados e dos municípios.

>> Segundo o autor, seria preferível a fixação dessas alíquotas pela lei complementar que instituir o IBS, para simplificar a sua cobrança, ao invés de disfarçar a quebra do princípio federativo reservando aos entes políticos periféricos a faculdade de fixar as suas alíquotas, que poderá resultar em uma grande confusão, dada a numerosidade de sujeitos ativos desse imposto.

>> Por fim, o inciso XIII determina o destaque do imposto na respectiva nota fiscal, sempre que possível.

>> O que causa dúvida é a expressão “sempre que possível”, pois a tributação por fora impõe a separação do preço, pertencente ao comerciante/prestador de serviço e do imposto, pertencente ao fisco.



>> Menciona o §3º, do art. 156-A, da CF que a lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, execução ou pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

>> Esse preceito legal viola o princípio da territorialidade das leis que significa que se deve aplicar a todas as pessoas e coisas situadas no território de um país o direito desse país, '*lex non valet extra territorium*', e que o poder vinculante de uma lei atinge os limites geográficos da pessoa política que a editou, apresentando suas exceções nos tratados e convenções internacionais.

>> Na esfera internacional, somente um tratado ou convenção internacional, a exemplo do que existe na área do imposto de renda, pode surtir efeito jurídico fora do território de um determinado País.

>> Nesse sentido convém lembrar a súmula n. 585, do STF: "*Não incide o imposto de renda sobre a remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil.*".

>> O **fato gerador** considera-se ocorrido no momento do fornecimento nas operações com bens ou com serviços, ainda que de execução continuada ou fracionada, conforme o art. 10 da Lei Complementar n. 214/25, sendo que o §1º, deste artigo enumera os momentos de ocorrência do fato gerador:

- a) do início do transporte, na prestação de serviço de transporte iniciado no País;
- b) do término do transporte, na prestação de serviço de transporte de carga quando iniciado no exterior;
- c) do término do fornecimento, no caso dos demais serviços;
- d) em que o bem for encontrado desacompanhado de documentação fiscal idônea; e
- e) da aquisição do bem nas hipóteses de:
 - licitação promovida pelo poder público de bem apreendido ou abandonado; ou
 - leilão judicial.

>> A **base de cálculo**, conforme o art. 12, será o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista na Lei Complementar de regência.



ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA
MUNICÍPIO DE PELOTAS

>> São **sujeitos passivos da exação**: a) o fornecedor que realizar as operações no desenvolvimento da atividade econômica; de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica; ou de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada; b) o adquirente, na aquisição de bem: aprendido ou abandonado, em licitação promovida pelo poder público; ou em leilão judicial; c) o importador; d) aquele previsto expressamente em outras hipóteses na referida lei complementar.