

**CADERNOS
DA ESMESC**

Romano José Enzweiler

DIREITO TRIBUTÁRIO

De acordo com a Emenda
Constitucional 132/2023 – reforma tributária

coordenação

Eduardo Passold Reis
Jéssica Gonçalves

**CADERNOS
DA ESMESC**

Romano José Enzweiler

**DIREITO
TRIBUTÁRIO**

De acordo com a Emenda
Constitucional 132/2023 – reforma tributária

**CADERNOS
DA ESMESC**

Romano José Enzweiler

**DIREITO
TRIBUTÁRIO**

De acordo com a Emenda
Constitucional 132/2023 – reforma tributária

coordenação

Eduardo Passold Reis

Jéssica Gonçalves

 **emais**
editora **ESMESC**

2024

Copyright © emais editora, 2024

Todos os direitos reservados.

Editora-Chefe: Jéssica Gonçalves

Design Editorial: Laura Pra Baldi de Freitas

Preparação de Texto: Deborah Cristina Amorim

Coordenação da coleção: Eduardo Passold Reis e Jéssica Gonçalves

**CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ**

E52d

Enzweiler, Romano José

Direito tributário [recurso eletrônico] : de acordo com a emenda constitucional 132/2023 : reforma tributária / Romano José Enzweiler ; coordenação Eduardo Passold Reis, Jéssica Gonçalves. - 1. ed. - Florianópolis [SC] : Emais, 2024.
recurso digital ; 1039 MB (Cadernos da ESMESC)

Formato: epdf

Requisitos do sistema: adobe acrobat reader

Modo de acesso: world wide web

Inclui bibliografia e índice

ISBN 978-65-85073-84-4 (recurso eletrônico)

1. Direito tributário - Brasil. 2. Reforma tributária - Brasil. 3. Livros eletrônicos. I. Reis, Eduardo Passold. II. Gonçalves, Jéssica. III. Título. IV. Série.

24-88213

CDU: 34:351.713(81)



Meri Gleice Rodrigues de Souza - Bibliotecária - CRB-7/6439

Todos os direitos desta edição reservados à emais

www.emaiseditora.com.br

euquero@emaiseditora.com.br

Florianópolis/SC

Impresso no Brasil / Printed in Brazil

SUMÁRIO

Introdução	11
Parte I	
TRIBUTO	17
1 Conceito. Breve nota	17
2 Tributo e preço público	26
3 Os Tributos no Sistema Brasileiro: Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Contribuições [especiais] e Empréstimos Compulsórios	28
3.1 Impostos	28
3.2 Taxas	29
3.3 Contribuições de Melhoria	30
3.4 Empréstimo Compulsório	31
3.5 Contribuições Especiais	31
Parte II	
SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	35
1 Contexto e história	35
2 Sistema Tributário na Carta de 1988	41
2.1 Federalismo e competência	41
2.2 Competência na seara tributária	43
2.2.1 Noções gerais	43
2.2.2 Competência: alcance, decadência, indelegabilidade	46
2.2.3 Competências em espécie	47
2.3 Princípios [gerais] de Direito Tributário. Nota resumida	49

2.3.1	Pessoalidade e Capacidade Contributiva [econômica]: entre o mínimo vital e o confisco	54
2.3.1.1	Seletividade	59
2.3.1.2	Progressividade	61
2.3.1.3	Generalidade e universalidade	62
2.3.1.4	Imunidade	63
2.3.1.5	Isenção	66
2.3.2	Ainda em sede de Princípios Gerais	67
2.3.2.1	A base de cálculo das taxas e impostos	67
2.3.2.2	A COSIP e a Taxa de Iluminação Pública (TIP)	71
2.3.3	A Lei Complementar no Sistema Tributário	73
2.3.4	A União	78
2.3.5	Limitações ao Poder de Tributar	79
2.3.5.1	Legalidade (<i>no taxation without representation</i>)	80
2.3.5.2	Isonomia (igualdade)	83
2.3.5.3	Irretroatividade	85
2.3.5.4	Anterioridade (geral ou de exercício)	88
2.3.5.5	Anterioridade nonagesimal	92
2.3.5.6	Não-confisco	93
2.3.5.7	Liberdade de tráfego e pedágio	96
2.3.5.8	As vedações à instituição de impostos	98
2.3.5.9	Limitações de tributar específicas à União	109
2.3.5.10	Limitação de tributar específica aos Estados, DF e Municípios	112

2.3.5.11	Os dois §§ introduzidos no artigo 150 da Constituição Federal pela EC n.3/1993: legalidade estrita e substituição tributária	113
2.3.6	Impostos na Constituição Federal	115
2.3.6.1	Impostos da União	117
2.3.6.1.1	Impostos sobre o comércio exterior: importação e exportação (II e IE)	118
2.3.6.1.2	Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR)	120
2.3.6.1.3	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	122
2.3.6.1.4	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF)	127
2.3.6.1.5	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)	131
2.3.6.1.6	Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)	134
2.3.6.1.7	Imposto Residual	135
2.3.6.1.8	Imposto Extraordinário (de Guerra)	136
2.3.6.2	Impostos dos Estados	136
2.3.6.2.1	Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD)	136
2.3.6.2.2	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS)	141
2.3.6.2.3	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	151
2.3.6.3	Impostos dos Municípios	154

2.3.6.3.1	Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)	154
2.3.6.3.2	Imposto de Transmissão “Inter Vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou aquisição física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITIV/ITBI)	157
2.3.6.3.3	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. ISS (ISSQN)	161

Parte III

	REFORMA TRIBUTÁRIA. A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132/2023	169
1	Como domar o seu dragão (ou como fazer uma reforma tributária pra valer)	169
2	Críticas à reforma	171
3	A estrutura da EC 132/2023	175
4	Considerações gerais sobre a EC 132/2023	179
5	A reforma em temas	182
5.1	Meio ambiente	182
5.2	Novos tributos	184
5.2.1	IS (Imposto Seletivo) - Imposto sobre a produção de Produtos Prejudiciais à Saúde e Meio Ambiente	184
5.2.2	Imposto Sobre Bens e Serviços - IBS	185
5.2.3	Contribuição Social Incidente sobre Bens e Serviços - CBS	189
5.3	Competência do STJ - conflitos IBS e CBS	192
5.4	Novos princípios	192
5.5	Normas gerais em matéria de legislação tributária	192

5.6	Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública - COSIP	193
5.7	Imunidade dos templos	193
5.8	Imposto Sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> a Doações - ITCMD	193
5.9	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA	194
5.10	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU	195
5.11	Fundos Nacionais	195
5.12	Saúde	195
5.13	Fundo Educação	196
	Palavra final	197
	Referências	199

Introdução¹

Boa parte da história da humanidade pode ser contada pela lente atenta às modificações havidas nas legislações dos países ao longo do tempo. A lei, sendo uma das manifestações de nosso grau de civilidade, reflete os valores e objetivos de uma dada sociedade. Assim também se verifica em relação à nossa percepção acerca da relevância dos tributos que, de uma obrigação abjeta, passaram a ser encarados como um dever fundamental, orientado por desígnios maiores, socialmente úteis.

Importantes movimentos político-sociais que amalgamaram a democracia e que levaram à contenção do arbítrio estatal surgiram, é fato, da hostilidade à tributação desarrazoada, sem aderência à realidade e, portanto, injusta (com ofensa ao devido processo legal substantivo, diremos ao longo desse texto), até porque, como referiu a Suprema Corte dos Estados Unidos no caso *McCulloch v. Maryland*, “the power to tax involves the power to destroy”².

Assim se verificou com a Carta de 1215 (recorde-se da impactante locução “no taxation without representation”³, que nos acompanha até os dias de hoje), com as revoluções inglesas de 1640 e 1688, com a Constituição norte-americana de 1787, com a Declaração, em França, dos Direitos do Homem e do Cidadão, datada de 1789 e com a nossa Inconfidência Mineira, ocorrida no mesmo ano. Com o tempo,

-
1. O autor desta obra considera importante registrar que problematiza o fato de, em nossa linguagem escrita, haver preponderância do masculino. Assim, entende ser necessário realizar ajustes no âmbito da linguística para a inclusão do feminino no discurso. Entretanto, com vistas a garantir fluidez na leitura utiliza o padrão atual da língua portuguesa.
 2. “O poder de tributar envolve o poder de destruir”.
 3. “Nenhuma tributação sem representação”, o que significa dizer que não haverá tributação sem representação popular, via parlamento.

o poder de criar tributos passa a não ser exclusividade do monarca, sendo dividido com as Casas Legislativas, dimensionando-se o tributo não mais apenas pela necessidade do caixa do Tesouro, mas em conformidade com a capacidade do cidadão-contribuinte.

A construção do Direito Tributário em sua feição, digamos, mais científica, se deu pelas mãos habilidosas de grandes personalidades, como as do Chief Justice John Marshall, Oliver Holmes Jr., Albert Hensel, Dino Jarach, Amílcar de Araújo Falcão, Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba, Rubens Gomes de Souza, Gilberto Ulhôa Canto e tantos outros. Todos eles estarão silenciosamente presentes nas páginas que se seguem, assim como os tributaristas brasileiros que hoje nos fornecem valiosos elementos interpretativos para a compreensão e aplicação do atual cipoal legislativo e jurisprudencial.

Não é despidiendo lembrar que um bom sistema constitucional tributário deve garantir aos cidadãos, pelo menos, uma objetiva e perene definição de quanto e como se deve pagar o tributo esclarecendo, especialmente, os limites do poder de tributar e os contornos vívidos e bem demarcados das competências tributárias fontes, ambas (limites e competências), de “guerras” tributárias e abusos de toda ordem, não raras vezes capazes de derruir até mesmo a “dignidade contributiva”, faceta importante de outra tão em voga, a dignidade humana.

Neste volume trataremos, inicialmente, para contextualizar, do conceito de tributo, estudaremos o sistema constitucional tributário brasileiro, sua história e sua estrutura atual, investigaremos o federalismo e a repartição de competências, as espécies tributárias, os princípios e as imunidades, tudo à luz da boa doutrina e da mais atualizada jurisprudência, sempre lidas com grande respeito, mas não por isso de forma acrítica e irrefletida. Na terceira parte da obra, abordaremos

a reforma tributária, aprovada pela Emenda Constitucional 132/2023.

No Brasil, reformas legislativas costumavam gerar elevadas e auspiciosas expectativas. Assim foi, por exemplo, quando da Emenda Constitucional nº 18/1965, que possibilitou a edição do valente Código Tributário Nacional, valente que sobrevive faz mais de 50 anos. Mas não se fazem mais reformas como antigamente.

É importante lembrar aqui, por exemplo, que por ocasião da elaboração do quimérico CPC/2015 publicamos, junto com a Dra. Cláudia Galiberne Ferreira, de forma vanguardista e absolutamente isolada na literatura nacional, texto na Revista da Esmesc apontando os problemas do projeto de lei que dizia equacionar o tempo do processo no Brasil, reduzindo a tramitação dos feitos em pelo menos 50%⁴. Não por acaso o título de nosso artigo era “O “novo” CPC e a oportunidade desperdiçada”⁵.

Não podemos ignorar que somos, de fato, um país enigmático.

Diante do desafio de melhorar a vida dos cidadãos, construindo um sistema tributário mais justo, simples, transparente e catalisador da economia, marcado pela vontade sincera de modificar as iníquas estruturas de poder da nação, optamos por gastar nossa energia noutra direção.

A reforma, ao fim, foi se distanciando do razoável sendo, em boa medida, conformada pela agenda política, contemporizando interesses inconciliáveis com os objetivos maiores traçados, afastando-se daqueles ideais que deveriam nortear uma reforma desta envergadura e importância aos destinos do país.

A proposta legislativa, como de costume em casos assim, seguiu um cronograma desnecessariamente açodado,

4. <https://www12.senado.leg.br/noticias/videos/2014/12/novo-codigo-de-processo-civil-pode-reduzir-tempo-de-processos-em-50-diz-fux>

5. Ferreira, C. G., & Enzweiler, R. J. (2013). O “novo” CPC e a oportunidade desperdiçada. *Revista da ESMESC*, 20(26), 29–44.

até porque convivemos com o atual sistema tributário faz décadas, temos as contas externas equilibradas, as dívidas públicas controladas, uma inflação aparentemente doméstica e os entes tributantes minimamente satisfeitos com a arrecadação que lhes cabe. Quanto aos contribuintes, nós, os cidadãos pagadores de tributos, estamos acostumados ao cipoal legislativo e sobrevivemos ao “carnaval tributário” de que nos falava, com tanta propriedade, o saudoso Alfredo Augusto Becker.

A ausência de reflexão qualificada, de ensaios, de abordagens isentas de interesses mesquinhos, de cientificismo, de gente culta no debate, de planilhas de cálculos que englobem todos os interessados e que tenham em conta, especialmente, a camada mais vulnerável da população – os verdadeiros grandes pagadores –, pode fazer com que troquemos o carnaval pelo manicômio tributário, expressão feliz apresentada pelo mesmo A. A. Becker, aquele jurista-poeta que teve o prefácio de seu lindo livro – onde tratava das máscaras, das fantasias, dos tristes cavaleiros e da lua – mutilado em edições póstumas por gente que não respeita os que passaram.

Enfim, esperamos estar errados desta vez, torcendo para que a amarga realidade trazida por estas impressões iniciais acerca da reforma tributária se desfaça com a entrada em vigor do novo sistema proposto pela EC 132/2023 e que, quem sabe, numa próxima edição do Carnaval de Becker, sejamos surpreendidos com a volta da poesia que se perdeu, no livro e no país, ao longo dos tempos.

Adverte-se que estes cadernos são destinados precipuamente aos nossos valorosos alunos da ESMESC e, por isso, pensamos não haver espaço para viagens delirantes e impregnadas de intelectualidade vazia, com teorias complexas que mais confundem do que iluminam.

Dessa forma, apresentamos um texto o mais fluido e enxuto possível, direto e hialino, contendo apenas as citações e notas absolutamente indispensáveis, sem perder de vista,

é certo, o imprescindível apuro técnico-científico que deve acompanhar qualquer obra destinada a futuros Magistrados Estaduais, o que por si só dá a dimensão da responsabilidade que nos foi reservada.

Para finalizar, são devidas congratulações efusivas ao Presidente da AMC, Juiz Marcelo Pizolati, ao Diretor-Geral da ESMESC, Juiz Maximiliano Losso Bunn e ao Diretor de Ensino da ESMESC, Juiz Eduardo Passold Reis, pela oportuna e feliz iniciativa.

Parte I

TRIBUTO

1 Conceito. Breve nota

O ponto inicial para o estudo de tão intrincada e fascinante disciplina é a compreensão do conceito de tributo. Antes, porém, faz-se necessária uma advertência acerca de tentativas conceituais. Sublinha-se, assim, que qualquer definição deve ser logicamente presidida por dois elementos distintos e complementares: o gênero próximo e as diferenças específicas.

Com o gênero próximo incluímos o ente a ser definido na classe a que pertence e, valendo-nos do segundo elemento (as diferenças específicas), estabelecemos as distinções para com os outros entes que pertencem à mesma classe.

Por exemplo, na definição de homem como um animal racional, a classe animal é o gênero próximo, enquanto a racionalidade consiste na diferença específica que distancia o homem dos outros animais. Esta noção – gênero/diferença específica – ser-nos-á de grande utilidade quando da definição de tributo, como ficará obviado na sequência deste texto.

Repise-se que a exata compreensão do sentido da expressão “tributo” mostra-se indispensável por configurar-se ela o núcleo mesmo daquilo que se convencionou denominar Direito Constitucional Tributário, o que nos permitirá distingui-la das figuras afins, como o preço público, a multa (quase-fiscalidade) e as contribuições econômicas e sociais (extra e parafiscalidade).

O surgimento do Estado Moderno, lembre-se, implicou no abandono da concepção patrimonial até então

dominante, fundada na riqueza do Príncipe, para permitir o surgimento de uma economia fundada nos impostos, pois são estes que irão financiar as crescentes necessidades decorrentes da urbanização. Logo, ao contrário do que se possa imaginar à primeira vista, o conceito jurídico de tributo vem atrelado às noções de liberdade, legalidade estrita, destinação pública do ingresso dos recursos e à igualdade. Por isso, alguns têm identificado o surgimento do tributo, em sua feição moderna (Estado Fiscal), com a eliminação dos privilégios da nobreza e do clero.

A relação tributária possui primariamente efeitos patrimoniais que decorrem da apropriação (pelo Estado) de meios de pagamento (dos particulares/contribuintes). Diz-se, bem por isso, que tributo é receita estatal derivada (em contraposição às receitas originárias), advinda da economia privada por meio do exercício do poder de império pelo Estado, o qual transfere parte do patrimônio dos particulares, compulsoriamente, ao erário.

No que respeita ao conceito de tributo, demitiu-se o constituinte da responsabilidade de fazê-lo de maneira expressa e formal [até porque não é a Carta o local para isso], determinando que lei complementar o fizesse (“Compete à lei complementar: (...) definição de tributos e suas espécies” – art. 146, III, “a”, CF/88).

Portanto, sua compreensão deve ser buscada no discurso constitucional, mas também no refúgio do Código Tributário Nacional - CTN, da doutrina e da jurisprudência, havendo quem alegue ter-se constitucionalizado a definição contida no artigo 3º do CTN.

Nesse aspecto (constitucionalização do Direito Tributário), giza-se que a discriminação de rendas entre as pessoas políticas se dá por meio de um sistema misto de partilha da competência tributária (todos os entes podem instituir taxas e contribuições de melhoria relativamente aos serviços e obras por eles prestados) e do produto da arrecadação

(CF/88, Título VI [Da tributação e do orçamento], Seção VI [Da repartição das receitas tributárias]), constando ali ainda um vasto conjunto de princípios limitadores do poder de tributar que formam, ao fim, uma espécie de “estatuto do contribuinte”, enfeixando os seus direitos e garantias fundamentais (CF/88, especialmente art. 150).

O princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88) que informa, em princípio, apenas os impostos e, bem assim, o do custo-benefício (art. 145, I e III, CF/88), que diz respeito às taxas e contribuições de melhoria, sintetizam a especificidade da matéria tributária e permitem aquilatar a extensão da proteção conferida pela Constituição ao cidadão-contribuinte nesse tema.

Primitivamente, até porque os tributos existiam muito antes do surgimento do Estado Moderno, a expressão tributo possuía o sentido de “imposição” (daí dizerem alguns que a palavra “impostos” daí deriva), sendo característica sua a forte presença do que se chama “sanção negativa” (lembre-se que, contrariamente, existem sanções premiais, positivas, estimuladoras de comportamentos). Sua função primeva era, sem dúvidas, servir como fonte de recursos para o Estado (finalidade fiscal), a ela paulatinamente agregando-se outra – a extrafiscal –, que também será discutida nesse texto.

Assim, em que pese as críticas por vezes lançadas por alguns, um conceito didaticamente útil de tributo ainda nos vem do Código Tributário Nacional, de 1966, incluído em nossa ordem jurídica com *status* de lei ordinária, mas recepcionado pela Carta de 1988, passando então à condição de lei complementar.

De acordo com o contido em seu artigo 3º,

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória (requisito de existência), em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei (requisito de vali-

dade) e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Como percebemos, este conceito legal de tributo vale-se do gênero próximo ao incluir o tributo nas classes a que pertence, mas deixou de diferenciá-lo de outros fenômenos que igualmente se incluem naquelas classes. Com efeito, os elementos da definição do art. 3º do CTN são essenciais à noção de tributo, mas insuficientes à sua completa concretização.

Portanto, para integrar o seu desenho conceitual, necessário se mostra apresentar a “diferença específica”, o que pode ser inferido da Carta Maior, a partir da análise das competências para sua instituição, dos princípios incidentes, das limitações ao poder de tributar, da repartição das receitas tributárias e das garantias (propriedade e liberdade, p.e.) previstas na Constituição da República.

Tributo, como alguns referido, constitui dever essencial limitado pelos direitos fundamentais, obediente a princípios muito próprios e exclusivos, como o são as já comentadas capacidade contributiva (impostos, principalmente) e a relação custo-benefício (taxas e contribuições de melhoria, notadamente). Sua finalidade básica ainda é arrecadadora (obtenção de receita), direcionada à manutenção da coisa pública (destinação constitucional), sendo ancilar a função extrafiscal, sem que isso lhe retire a importância devida.

Assim, seguem algumas observações pertinentes acerca do conceito aqui em construção.

Não há confundir os requisitos de existência com os de validade. Ser instituído em lei não é elemento de existência do tributo, mas de validade.

Se uma taxa, por exemplo, for instituída por meio de decreto do Prefeito Municipal (e não por lei, como determinam a CF/88 e o CTN), faltar-lhe-á o requisito de validade, não o de existência. Mas a expressão ali consignada [“instituída em lei”] não é gratuita, pois deixa claro que se

cuida de obrigação *ex lege*, que independe da vontade dos particulares e que, portanto, vem a ser compulsória.

Destaque-se, também, o fato de a prestação pecuniária ser “em moeda”. Essa é a forma normal, comum de extinção do crédito tributário. Todavia, atente-se que a dação em pagamento em bens imóveis também passou a ser admitida (art. 156, inc. XI, CTN) como forma de extinção da obrigação tributária (LC 104/2001).

Quanto à locução “que não constitua sanção de ato ilícito”, presente no artigo 3º em apreço, vê-se que dele se extraem três entendimentos: primeiro, tributo e multa (penalidade) não se confundem. Vêm eles claramente distinguidos pelo CTN, tanto no seu artigo 3º como no artigo 113, § 1º. De efeito, a multa fiscal, embora seja submetida ao mesmo regime de constituição, discussão administrativa, inscrição em dívida ativa e execução, tal qual se dá com os tributos, com eles não se baralha. Mais ainda, como será explorado no texto, também às multas tem-se estendido a vedação de “não confisco” destinada, pela dicção do texto constitucional, somente aos tributos (CF/88, art.150, inc. IV). Há quem afirme que o contido no artigo 182, § 4º, inciso II, da CF/88, constitua exceção à regra, tratando-se a progressividade temporal do IPTU, nesse caso, de um tributo com caráter sancionador (talvez pela locução utilizada pelo constituinte no § 4º - “sob pena”).

Segundo, é absolutamente proibido definir um ato ilícito como fato gerador do tributo. Assim, não podem servir como hipótese de incidência tributária o comércio ilegal de drogas ou a exploração do tráfico de pessoas, por exemplo.

Por fim, o fato de se proibir a tributação de atividades ilícitas, como traficar armas, não impede que se tribute o daí decorrente. Assim, se o traficante de armas, com o “lucro” de sua atividade, adquire um automóvel de luxo, estará sujeito ao pagamento do IPVA incidente sobre esse bem, mesmo que adquirido com o produto do crime. Daí

a famosa expressão atribuída ao Imperador Vespasiano – “[pecunia] non olet” – por ele pronunciada quando seu filho Tito discordou da instituição de uma taxa pela utilização de banheiros públicos (Tito entendia que as pessoas se negariam a pagar o tributo e fariam suas necessidades fisiológicas nas vias públicas, deixando a cidade “malcheirosa”). Contam os historiadores que Vespasiano, em resposta, com uma moeda de ouro em mãos, disse a Tito: “non olet”, ou seja, “não tem cheiro”, querendo com isso significar que pouco importa a origem do tributo, uma vez que seu resultado (receita pública), “não tem cheiro”.

Ainda, o conceito de tributo (artigo 3º do CTN), agora em análise, define que a prestação pecuniária compulsória não sancionatória de ato ilícito deve ser “instituída em lei”. Trata-se, no caso, de lei formal e material, havendo a excepcional situação referente às Medidas Provisórias, o que será a seguir estudado. A “legalidade” consta, genericamente, do artigo 5º, inciso II, da Carta Maior e, especificamente em relação aos tributos, do seu artigo 150, inciso I.

Regra geral, os tributos são instituídos com a edição de lei ordinária, havendo previsão constitucional para que sejam exigidos por lei complementar, como se dá com o empréstimo compulsório (art. 148), em suas duas modalidades (incisos I e II), com o imposto residual de competência da União (art. 154, inciso I) e com as chamadas “contribuições residuais da seguridade social”, previstas no art. 195, § 4º, da Carta (“§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”). A lei instituidora deve conter os elementos que permitam identificar a hipótese de incidência do tributo, em todos os seus aspectos: fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeitos ativo e passivo.

Um último aspecto refere-se à parte final do conceito legal de tributo [“cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”]. Aqui, na seara do Direito Tributário

rio, a expressão “plena vinculação” quer significar que, uma vez ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, deve ser apurado e constituído o crédito tributário pelo lançamento, com a exigência do cumprimento da obrigação, sob pena de responsabilidade funcional, inclusive, conforme dicção do parágrafo único do artigo 142 do CTN, que vem reforçar essa obrigatoriedade vinculatoria.

Em complemento, de acordo com o CTN (art. 4º), pouco importa a denominação que se dê ao fenômeno ou a destinação legal do produto arrecadado, pois o que definirá o tributo será a identificação do seu fato gerador.

Esse critério, porém, mostrou-se insuficiente para a distinção pretendida, sendo bastante para apartar impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas já não mais para identificar as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, uma vez que estes dois tributos se identificam por sua finalidade e pela existência, ou não, de promessa de devolução.

Anote-se, porque é realmente importante: a destinação legal e a finalidade do tributo passaram a ser determinantes na definição da espécie tributária.

Por aí se percebe a impressionante construção doutrinária e jurisprudencial a afastar a literalidade dos textos, de forma por vezes quase contraintuitiva, o que dificulta, e muito, a vida de estudantes e candidatos que prestam concursos públicos.

De se recordar que o conceito legal de tributo foi edificado no período embrionário, digamos assim, desse ramo do direito no Brasil.

Logo, é necessário realizar seu aggiornamento, compatibilizando-o com os elementos insertos na Carta Maior e com a oxigenação promovida pela jurisprudência, a quem cabe interpretar coerentemente o sistema, conferindo-lhe unidade e, portanto, inteligência e justiça.

Como já adequadamente referido, “a Constituição da República, muito mais do que o conjunto de normas e princípios nela formalmente positivados, há de ser também entendida em função do próprio espírito que a anima afastando-se, desse modo, de uma concepção impregnada de evidente minimalismo conceitual” (RTJ 77/657). E isso implica ter em conta, quando da interpretação e aplicação das normas constitucionais, já foi dito, a existência de princípios não escritos integrantes da ordem constitucional global.

Posto de forma singela, o sistema constitucional tributário é muito maior do que o que se encontra presente até mesmo no texto da Carta Constitucional.

Abre-se aqui um parêntese necessário. Em face do protagonismo exercido pelo Poder Judiciário em relação à interpretação da Constituição (intensificado pelo sistema de precedentes), foram-se avolumando críticas ao ativismo judicial, calcadas especialmente na insuficiência democrática (ausência de legitimidade e imposição de um novo desenho da separação dos poderes), na redefinição dos intérpretes da Constituição, na inadequada leitura quanto a uma pretensa supremacia judicial e à completa desconsideração da teoria do diálogo constitucional pelo Poder Judiciário.

Por conta disso, especialmente na seara tributária, tem-se percebido um movimento que acabou sendo conhecido como “correção legislativa” da jurisprudência, o que se dá pela edição de emendas constitucionais, leis complementares ou até por leis ordinárias. Veja-se, a título ilustrativo, a emenda constitucional n. 29, de 2000, a qual possui claro sabor corretivo, que tratou de incluir no sistema constitucional tributário a progressividade do IPTU “em razão do valor do imóvel” (CF/88, art. 156, § 1º, inc. I).

Lembre-se que na Constituição originária há previsão de “duas” progressividades possíveis para o IPTU: a) a temporal, como faculdade conferida ao poder público municipal para dar efetividade à política urbana (sancionando o pro-

prietário pelo solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado – CF/88, art. 182, § 4º, inc. II), e b) aquela que vincula a progressividade ao “cumprimento da função social da propriedade” (CF/88, 156, § 1º).

Ocorre que os Municípios editaram leis criando outra progressividade para o IPTU (baseada no valor do imóvel) e, assim, quanto maior o valor do bem, maior seria alíquota incidente e, claro, maior o imposto a pagar. A questão chegou ao STF que declarou tais leis inconstitucionais, justamente por ausência de previsão na Carta. O movimento de “correção legislativa” reagiu e fez editar a EC n. 29, acrescentando essa possibilidade, dando nova redação ao § 1º do art. 156, inserindo o inciso I assim redigido: “[O IPTU poderá] ser progressivo em razão do valor do imóvel”.

Fecha-se o parêntese.

O que se extrai da confecção do conceito legal de tributo é sua incontestável característica funcional, por permitir identificar se determinada cobrança estatal constitui ou não tributo. Logo, se se tratar de prestação pecuniária compulsória instituída por lei e que não constitua sanção de ato ilícito estar-se-á, em princípio e possivelmente, diante de exação tributária, sujeita a um regime próprio, particular, que confere poderes qualificados para que o Estado persiga o que lhe é devido. Lado outro, se a prestação for facultativa, ou decorrente de ato ilícito ou não-pecuniária, estaremos diante de outro instituto ou fenômeno, que não tributo.

Ainda mais, prevê o sistema uma robusta gama de garantias ao cidadão-contribuinte, que se podem encontrar por toda a Constituição, mas de forma mais concentrada e articulada no seu Título VI [Da Tributação e do Orçamento]. Há quem se refira, aqui, a um verdadeiro “estatuto do contribuinte”, como já antes referido. Advirta-se que todos esses temas serão pormenorizadamente tratados neste volume.

Assim, conjugando o inserto na Constituição Federal com o contido no artigo 3º do CTN, temos que o conceito de tributo vem composto pelos seguintes elementos:

- a. Compulsoriedade;
- b. Prestação pecuniária (em dinheiro ou outra expressão equivalente) devida pelo sujeito passivo ao Estado;
- c. Não constituir sanção de ato ilícito (tributo não é multa);
- d. Deve ser instituído por lei (formal e material, mas devem-se observar as hipóteses constitucionais relativas às Medidas Provisórias, o que será visto neste texto);
- e. Sua cobrança deve se dar mediante atividade plenamente vinculada (veja-se ainda o parágrafo único do artigo 142, do CTN);
- f. Deve ser observada a capacidade contributiva (§ 1º do artigo 145, da Constituição Federal);
- g. Com ou sem promessa de devolução (por conta dos empréstimos compulsórios previstos no artigo 148 da Carta Política).

2 Tributo e preço público

Não esquecendo que as definições se tornam possíveis e úteis a partir da conjugação dos dois elementos antes estudados (o gênero próximo e as diferenças específicas), temos que o conceito de tributo difere, é bem de ver, do de preço público (em que pese esse se aproximar da definição de taxa de serviço), havendo intermináveis (e inconclusivas) tentativas jurisprudenciais (veja-se a ementa 545 da súmula do STF, por exemplo) e doutrinárias para demarcar com maior nitidez os contornos que os singularizam.

Já se sustentou que o traço distintivo da taxa, comparativamente ao preço público, residiria na compulsoriedade, já que presente apenas nos tributos. Mas é certo que esse

elemento se mostra, antes, qualidade e efeito do caráter tributário, não seu pressuposto. Explicando: as taxas não são taxas porque são compulsórias, mas ao contrário. São compulsórias porque o conceito de tributo (que engloba o de taxa) é integrado pelo elemento compulsoriedade.

De fato, há obrigações estatais que não configuram tributo e, mesmo assim, são compulsórias.

Outro critério jurisprudencialmente testado – e isso quando da análise da cobrança da “taxa” de serviço público de remoção de lixo (considerado essencial à saúde pública) – foi o da atividade concretamente executada: se se tratasse de serviço público, cuidar-se-ia de tributo (no caso, de taxa). Do contrário, estaríamos diante de preço público.

A análise partia do exame da natureza do serviço prestado para saber se se cuidava de serviço devido pelo Poder Público (e, conseqüentemente, obrigatório para o Estado). Se assim não fosse, isto é, se se tratasse de um serviço facultativo ao Estado, de tributo não se falaria, porque haveria a alternativa de uso do serviço pelo particular.

Será a prática jurisprudencial que irá construir os elementos tendentes a diferenciar os institutos, o que é da maior importância, não só por conta dos prazos decadenciais, mas por todo o conjunto de princípios aplicáveis especificamente em relação aos tributos.

Todavia, em que pese as diversas tentativas de iluminar definitivamente o assunto, a celeuma prossegue, não havendo, ao final, nítida diferença entre as posições apresentadas (critério da compulsoriedade x critérios da natureza do serviço prestado).

3 Os Tributos no Sistema Brasileiro: Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Contribuições [especiais] e Empréstimos Compulsórios

Tributo é gênero de que são espécies os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Percebe-se, então, que quase à unanimidade, tem-se adotado a teoria quinquipartida, entendimento esse também assumido pelo Colendo Tribunal.

Em breve traço, teceremos algum comentário muito superficial e introdutório acerca de cada uma dessas espécies tributárias.

3.1 Impostos

Os impostos vêm discriminados detalhadamente na Carta, como consta de seus artigos 153 a 156, com o que se busca impedir sobreposição indevida de competências. Mesmo assim, por vezes, surgem discussões acaloradas acerca de “invasão de competência” entre Estados (ICMS) e Municípios (ISS), como nas hipóteses envolvendo a comercialização de “software” e “streaming”.

Esta espécie tributária costuma ser classificada, sem maior aprofundamento, como tributo cujo fato gerador não se encontra vinculado a uma contraprestação específica e divisível relativa ao contribuinte (não-afetação). É o que se retira do contido no artigo 16, do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Porém, não se confunda a não-vinculatividade com a destinação de parte do produto do imposto a um fim determinado, como se dá com a educação e saúde (vejam-se, por exemplo, os artigos 158, 159, 198 e 212, da CF/88).

De se notar que os impostos, justamente por serem tributo não-vinculado, incidem sobre signos definidos em lei como manifestação da riqueza do contribuinte, como o são a propriedade, a renda, a importação de bens, a circulação de mercadoria, o produto industrializado e a prestação de serviços.

3.2 Taxas

As taxas encontram-se previstas no art. 145, II da CF/88 “[...] em razão do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”. Cuida-se de tributo claramente caracterizado pela referibilidade – o que diferencia a taxa dos impostos. Trata-se, em suma, de tributo contraprestacional.

No CTN, encontra sede no artigo 78 do Código. Daí se podem inferir duas hipóteses de incidência: o poder de polícia (ou de fiscalização, como ocorre quando da expedição de licença construtiva e licença para porte de arma) e os serviços públicos (específicos e divisíveis, potenciais ou efetivos, referidos ao contribuinte).

Serviços *uti singuli* podem sujeitar-se às taxas, o mesmo não ocorrendo com os serviços *uti universi*, tributáveis somente por impostos.

Como exemplo da primeira figura (*uti singuli*) temos o serviço de coleta de lixo ou resíduos das nossas casas, ou a fiscalização sanitária de frigoríficos e açougues, fatos perceptivelmente divisíveis e específicos. Logo, sujeitos à incidência de taxa.

A segunda hipótese (*uti universi*) pode vir exemplificada com os serviços de iluminação pública e de limpeza das vias urbanas e praças públicas. Estes não suportam cobrança por taxa, pois não são divisíveis nem específicos. Esses serviços

estatais carecem de referibilidade em relação ao obrigado (contribuinte).

As taxas, adianta-se – e tais aspectos serão melhor estudados ainda nesse caderno – não podem ter base de cálculo própria dos impostos, nem tomar em consideração a riqueza do contribuinte para cálculo do seu “quantum” nem, menos ainda, incidir sobre atividades essenciais promovidas pelo Estado, como policiamento e serviços de bombeiros, mesmo que prestados em eventos particulares e lucrativos, como shows de música.

3.3 Contribuições de Melhoria

A Carta de 1988 fez constar, no artigo 145, inciso III, a terceira espécie tributária intitulada “contribuição de melhoria”. Assim como a taxa, cuida-se de tributo vinculado (referibilidade).

Pela locução empregada na Constituição, pode-se pensar que basta que haja “obra pública” para justificar a exação. Assim não se dá, todavia.

O dispositivo constitucional deve ser conjugado com o contido no artigo 81 do CTN, daí se concluindo serem necessários dois elementos para que tenhamos concretizada a incidência: primeiro, claro, deve ter sido promovida “obra pública” pelo ente tributante e, segundo, imprescindível que daí decorra a valorização dos imóveis atingidos pela obra.

Portanto, o fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Pode haver tributação diante de contribuição de “pioria”, isto é, quando a obra pública faz diminuir o valor do imóvel afetado? Tem-se entendido, sem maiores discussões, que não, isto é, que para justificar a incidência e cobrança desse tributo, é efetivamente indispensável que haja a valorização imobiliária.

Cálculos de limites [individual (valor acrescido) e total (valor da obra)] da exação, requisitos da lei instituidora, fórmula do rateio e lançamento, constam todos do CTN, artigos 81 e 82.

3.4 Empréstimo Compulsório

De competência privativa da União, com endereço no artigo 148 da Carta, os Empréstimos Compulsórios podem ocorrer em duas hipóteses: 1ª, “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência” e; 2ª, “no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b” [anterioridade ânua]”.

Assim como ocorre com as contribuições [especiais], também os empréstimos compulsórios se encontram finalisticamente afetados. Por isso se tem dito que a destinação do produto desses tributos passou a fundamentar o exercício da competência.

Observe-se que, em qualquer de suas modalidades (calamidade/guerra ou investimento), será necessário, para sua instituição, a edição de lei complementar, o sentido de urgência, a destinação (finalidade) do resultado e a “promessa” de devolução (art. 15, par. único, CTN).

3.5 Contribuições Especiais

Assim como os empréstimos compulsórios, as contribuições especiais são de competência privativa da União (exceto no que se refere à contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública e à contribuição previdenciária de competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal), possuindo a marca da afetação finalística.

Com sede no artigo 149, 149-A e outros da Carta (Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais,

de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas), aqui indicados, podem ser as contribuições classificadas nos seguintes termos:

1. Contribuições sociais:

1.1. gerais (art. 149, primeira parte e §§ 2º, 3º e 4º, CF/88)

1.2. de seguridade social (submetem-se ao princípio da anterioridade nonagesimal (art. 195, §6º, CF/88) e podem ser instituídas mediante a edição de lei ordinária, desde que a base de cálculo esteja expressamente prevista nas alíneas e incisos do artigo 195 da CF/88).

1.2.1. ordinárias (art. 149, primeira parte e §§ 2º a 4º, c/c art. 195, I a IV, CF/88)

1.2.1.1. para a saúde e a assistência social

1.2.1.2. para a previdência social

1.2.1.2.1. do Regime Geral de Seguridade Social

1.2.1.2.1.1. das pessoas jurídicas sobre a remuneração do trabalho

1.2.1.2.1.2. das pessoas jurídicas sobre a receita, substitutiva da contribuição sobre a remuneração do trabalho

1.2.1.2.1.3. dos segurados sobre a remuneração do trabalho percebida

1.2.1.2.2. dos regimes próprios dos servidores públicos (arts. 40 e 149, § 1º, CF/88)

1.2.2. extraordinárias dos servidores públicos (art. 149, § 1º, “b”, CF/88)

1.2.3. residuais (art. 149, primeira parte c/c art. 195, § 4º, CF/88)

1.2.4. provisória (arts. 74 a 90 do ADCT)

2. Contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149, segunda parte e §§ 2º a 4º, e art. 177, § 4º, CF/88)

3. Contribuições do interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, terceira parte, CF/88)

4. Contribuições de iluminação pública municipal e distrital (art. 149-A, CF/88).

As contribuições previstas no artigo 195, da Carta, não exigem, para sua instituição, da edição de lei complementar, mas essa se tornará obrigatória na hipótese do § 4º desse artigo “A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”, por se tratar de competência residual.

Assim, bastante sumariados, restaram apresentadas as espécies tributárias que irão nos acompanhar ao longo desse caderno, as quais serão frequentemente revisitadas e densificadas na sequência.

Parte II

SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1 Contexto e história

A expressão “sistema”, aqui, deve ser entendida como ordem teleológica de princípios gerais de Direito, sinônimo de ordenamento jurídico (uma ordenação de realidades jurídicas, uma estrutura escalonada de normas, tudo como resultado do postulado da hierarquia), conjunto de normas (e não apenas de regras) coerentes e articuladas ou, ainda, conjunto completo de elementos coordenados em face de princípios e fins comuns, presididos pela unidade, coerência e completude, ponto de partida a ser utilizado pelo Juiz de Direito quando da prolação da decisão – “o direito para fazer sentenças”, como afirmam os teóricos [relembre nossas aulas de Teoria Geral do Direito nas quais abordamos a Jurisprudência dos Interesses e a Jurisprudência dos Valores].

A compreensão do sistema tributário não precisa – e não deve – ser construída através das teorias que tratam da estrutura dialógica dos sistemas sociais ou dos sistemas autorreferentes, deixando-se claro que não se nega a importância do seu estudo.

O fato é que o conceito de “sistema” tem a ver com funcionalidade, isto é, com o senso de utilidade contextualizador (mas não só) da norma a ser aplicada, permitindo sua criteriosa análise, adequação e ponderação em busca da melhor e mais justa incidência, de seu correto ajuste ao escopo pensado à luz de valores sociais perenes e sinceros, como já antes mencionado.

Essa não é uma tarefa simples nem, menos ainda, desimportante. Daí sua beleza por revelar.

Para bem aplicar o direito em tempos de pós-verdade, com correção e responsabilidade, não pode o juiz se limitar, soa bastante óbvio, a trazer na memória os artigos da Constituição, dos Códigos e das Leis. O acesso a uma plataforma digital de qualidade certamente nos fornecerá, e de maneira bem mais ágil, atualizada e confiável, tudo o que precisarmos em termos legislativo-documentais.

Portanto, será a capacidade de compreensão de signos, significados e significantes, dentro da proposta do estruturalismo linguístico de Saussure, *a.e.*, bem como o entendimento de texto, contexto e relações contextuais que nos permitirá interpretar e aplicar corretamente conceitos jurídicos que regulam nossas vidas no Direito, com destaque àqueles mais estritamente vinculados ao Direito Tributário o que, ao fim, implicará (ao menos é o que se espera) numa decisão de maior densidade e da melhor qualidade possível.

Enfim – e este o ponto nodal a ser aqui enfatizado –, é exatamente a criação de um quadro lógico-normativo que permita a compreensão racional de todo o complexo conjunto de princípios e regras que balizam o não menos intrincado e superabundante “carnaval tributário” (a expressão é de Alfredo Augusto Becker, dando origem ao livro com esse título) o que subjaz à ideia de sistema constitucional tributário.

Sua função, assim colocadas as coisas, é permitir que as relações Estado-cidadão ocorram num ambiente de legalidade democrática, com respeito ao devido processo (formal e substancial), à coisa julgada, ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito, à ampla defesa e a todo o dilargado plexo de dispositivos protetivos do contribuinte.

A construção do atual sistema constitucional tributário brasileiro não é obra isolada do constituinte de 1988. Longe disso. Na verdade, é antes resultado da longa experiência

que nos foi legada pelos que aqui estiveram antes de nós, o que nos permitiu a pouco e pouco agregar conhecimento e, com isso, criar mecanismos capazes de assegurar a regular arrecadação apta a suprir as ingentes necessidades públicas. E para abrigar o cidadão da habitual voracidade estatal, foram-se acrescentando princípios protetivos da “cidadania contributiva”.

Nossa primeira Carta, a de 1824, evidentemente não faz referência às expressões “sistema”, “tributário” ou mesmo a “tributo”. Tudo era absolutamente pálido então nessa seara. Inexistia ciência das finanças, Direito Tributário ou qualquer estrutura que se aproximasse disso. Mas o constituinte de 1824 preocupou-se em tratar dos “impostos” e, mais ainda, em reservar à Câmara dos Deputados, privativamente, a iniciativa para legislar sobre eles (art. 36, I). E no Título 7º, Capítulo III, cuida da Fazenda Nacional, tratando da receita pública. Foram esses poucos dispositivos constitucionais os previstos na Carta do Império brasileiro.

A primeira Constituição da República vem datada de 1891 e é intitulada Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Não possui ela, assim como a anterior, um título ou capítulo específico tratando do sistema tributário, nem mesmo utiliza a locução “tributo” em seu texto. Mas no Título I [Da organização federal], dá os contornos iniciais para um futuro “sistema”, afirmando ser da competência exclusiva da União decretar impostos de importação, taxas de selo e taxas dos correios (art. 7º). Institui o princípio da uniformidade no art. 7º, 2º, § 2º [“os impostos da União devem ser uniformes para todos os Estados”] e define a competência exclusiva dos Estados para “decretar impostos sobre 1º) a exportação de mercadorias de sua própria produção, 2º) imóveis rurais e urbanos, 3º) transmissão da propriedade, 4º) indústrias e profissões” (art. 9º), além da competência exclusiva para “decretar 1º) taxas de selos dos atos emanados de seu Governo e negócios da sua economia e

2º) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios” (art. 9º, § 1º). Cuida da isenção de impostos [“É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados”] (art.9º, § 2º) e cria quatro importantes vedações aos Estados e à União (institui a imunidade recíproca, proíbe o imposto de trânsito, define o Estado laico (proibindo que os entes estabeleçam, subvencionem ou embarcem o exercício de cultos religiosos) e proíbe que se prescrevam leis retroativas), dando início às limitações ao poder de tributar como hoje as conhecemos (arts. 10 e 11). Em seu artigo 29 confirma o poder de iniciativa da Câmara para “tratar das leis de impostos”. No Título IV [Dos cidadãos brasileiros], Seção II [Declaração de direitos] estabelece, com fundamento nos “direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade”, que “nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize” (art. 72, § 30), ratificando o princípio da legalidade estrita fundada em sobreprincípios estruturantes – liberdade, segurança individual e propriedade –, que ainda hoje habitam nossa Constituição Federal de 1988, embora fortemente mitigados. Mais ainda, no mesmo dispositivo (art. 72), esclarece que a “irredutibilidade de vencimentos civis ou militares não eximem da obrigação de pagar os impostos gerais criados em lei” (§ 32), noção também presente em nossa Carta atual.

A Constituição democrática de 1934 (ainda intitulada Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil), melhor estruturada que a anterior, ainda não traz um título ou capítulo específico dedicado à tributação, mas já passa a utilizar a expressão “tributo”, vedando a bitributação (art. 11), e a cobrança de quaisquer tributos sem lei especial que os autorize (art. 17, VII), de tributo que grave ou perturbe a livre circulação de bens, pessoas e veículos que as transportem (art. 17, IX), definindo como tratar da elaboração do orçamento, estabelecendo a obrigatoriedade da incorporação

dos tributos à receita (art. 50), estabelecendo a concorrência do Senado em colaboração com a Câmara dos Deputados na elaboração de leis sobre tributos e tarifas (art. 91, I, “d”), criando a imunidade tributária para “os estabelecimentos particulares de educação, gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos” (art.154) e o conceito de “destinação vinculada” ao produto dos tributos [“O produto de impostos, taxas ou quaisquer tributos criados para fins determinados não poderá ter aplicação diferente”] (art. 186). Ademais, quanto aos impostos, traça as competências privativas e concorrentes, garantindo autonomia tributária aos municípios, mantendo e ampliando vedações ao poder de tributar, criando ainda um conceito muito peculiar e limitador concreto para o princípio do não-confisco [“As multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito”] (par. único do art. 184). Prevê, ademais, a instituição de taxas e de contribuição de melhoria decorrente da valorização imobiliária (art. 124).

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 1937, veio inspirada na Carta da Polônia de abril de 1935. Neste modelo, foi introduzida a ideia de que o Estado é um bem comum para todos os cidadãos, fortalecendo a autoridade presidencial em detrimento do “Sejm” (parlamento). Pelas semelhanças, nossa Constituição de 1937 veio a ser conhecida como “Constituição Polaca”. Aqui, é mantida a vedação à bitributação, à discriminação pela procedência de bens e mercadorias, à tributação direta ou indireta da produção e comércio (inclusive distribuição e exportação) de carvão mineral nacional e combustíveis e lubrificantes líquidos, a imunidade recíproca, a repartição de competências e a uniformidade geográfica.

Com a redemocratização do país, foi promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 1946, bem mais robusta e analítica que as anteriores, con-

tando com mais de 200 artigos de corpo além de três dezenas de dispositivos constitucionais transitórios (ADCT). Fruto do II pós Guerra, manteve a estrutura inicial das Cartas anteriores, conferindo destaque topológico à “Organização Federal”. Introduz a locução “sistema” quando trata do “sistema monetário”, do “sistema de representação proporcional” e do “sistema federal de ensino”, ainda não havendo lugar para cuidar de um “sistema tributário nacional”. A nova Carta mantém as conquistas de antes (vedações/limitações ao poder de tributar), apresentando o princípio da capacidade contributiva (econômica), mas estendida a todos os tributos, e não apenas aos impostos [“Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”] (art. 202). Igualmente conservada a estrutura das espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria decorrentes da valorização imobiliária. É acrescido, ainda, outro tipo de contribuição, a previdenciária (art. 157, inc. XVI).

A Constituição de 1967, intitulada “Constituição da República Federativa do Brasil”, finalmente introduz em seu corpo um Capítulo específico dedicado ao sistema tributário (Capítulo V do Título I, intitulado “Da organização nacional”), artigos 18 a 28. Prescreve compor-se o sistema tributário nacional de impostos, taxas e contribuições de melhoria, sendo regido pela Constituição, resoluções do Senado e leis dos entes tributantes, nos limites das respectivas competências. Remete à lei complementar o estabelecimento de normas gerais de Direito Tributário, que disporá também sobre conflitos de competência e regulará as limitações constitucionais ao poder tributário. Trata do empréstimo compulsório, impostos residuais e das limitações ao poder de tributar (legalidade, imunidade recíproca, imunidade dos templos, livros etc.), reintroduz o princípio da uniformidade geográfica, define as competências dos entes e a distribuição da arrecadação.

Como se observa, muito do que hoje consta da Carta de 1988, na seara tributária, faz parte da construção paulatina da nossa tradição jurídico-constitucional.

2 Sistema Tributário na Carta de 1988

O sistema constitucional tributário brasileiro encontra-se nuclearmente contemplado no Título VI da nossa Carta, intitulado “Da tributação e do orçamento”, contendo atualmente (início do ano de 2023) 37 artigos, dispostos em dois capítulos. O primeiro deles – Do sistema tributário nacional – vem organizado em seis seções, a saber: I. Dos princípios gerais; II. Das limitações ao poder de tributar; III. Dos impostos da União; IV. Dos impostos dos Estados e do DF; V. Dos impostos dos Municípios; VI. Da repartição das receitas tributárias. O segundo capítulo – Das finanças públicas –, estrutura-se em duas seções: I. Normas gerais; II. Dos orçamentos.

Há outras normas tributárias espalhadas pela Constituição, como se vê, exemplificativamente, dos artigos 182 e 195, não se perdendo de vista, ainda, que a leitura coerente e unitária da Carta exige que se apliquem conceitos estruturantes, como o da dignidade da pessoa humana, já algures referido.

2.1 Federalismo e competência

Antes de tratarmos da competência tributária, vale distanciar o foco e verificar, um pouco atrás, a competência como função da distribuição do poder entre os entes.

Veja-se que nosso modelo de distribuição de competências decorre do princípio federativo, presente desde a primeira Constituição Republicana datada de 1891: “Art 1º - A Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união per-

pétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil”.

Pela dicção emprestada ao artigo 60, § 4º, inc. I da atual Carta Política, não pode o princípio federativo ser suprimido por emenda constitucional. Por isso se caracteriza ele, ao lado do princípio republicano, como definidor de nosso perfil e estrutura institucional.

O modelo federativo brasileiro permite (e foi para isso instituído) a distribuição espacial das competências, descentralizando-as. Trata-se de uma espécie de cláusula de garantia contra a concentração excessiva de poder. Diferentemente do ocorrido em terras norte-americanas, nossa federação foi desenhada a partir da conquista de autonomia pelas províncias (daí tantas revoluções, como a Praieira, a Cabanagem, a Farroupilha, a Malês, a Balaiada e a Sabinada, para citarmos as mais importantes). De um Estado Unitário, fomos formando uma Federação por desagregação.

Nesse formato, acabou por se organizar um sistema de sobreposição, havendo várias ordens jurídicas distintas a incidir sobre o mesmo espaço geográfico, cujas funções vêm prévia e claramente definidas na própria Carta, repartindo as competências entre os entes estatais.

Justamente por conta da sobreposição comentada, e para evitar a paralisia decorrente de disputas entre os entes federativos, restou configurado um complexo sistema de competências, como explicitado nos artigos 21 e seguintes da Carta.

Assim, em relação ao objeto, apresentam-se duas espécies de competência: a material, inserta nos artigos 21 e 23, e a legislativa, como consta dos artigos 22 e 24 da Constituição.

No que se refere à extensão, classificam-se as competências em exclusiva (art. 21), privativa (art. 22), comum (ou administrativa, constante do art. 23) e concorrente (art. 24), recordando que a competência exclusiva se notabiliza por sua indelegabilidade, ao contrário da privativa que pode ser,

por exemplo, delegada pela União aos Estados, conforme se infere do parágrafo único do artigo 22 da CF/88.

Destaque-se, por importante, que a competência concorrente alcança a União, os Estados e o Distrito Federal, mas não os Municípios (art. 24, *caput*, da CF/88), dizendo respeito apenas à competência legislativa, não à competência material.

Prevê o artigo 24, inciso I, da Constituição, ser concorrente a competência para legislar sobre Direito Tributário, cabendo à União estabelecer normas gerais, não excluída a competência suplementar dos Estados.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional é exemplo de norma geral na seara tributária.

Acaso inexista lei federal sobre normas gerais, exercerão os Estados a competência legislativa plena, atendidas suas peculiaridades. Finalmente, de conformidade com a Constituição vigente, a superveniência de lei federal (norma geral) suspenderá a eficácia da lei estadual, naquilo que lhe contrariar.

Em epítome, é concorrente (União, Estados e DF) a competência para legislar sobre Direito Tributário, cabendo à União editar normas gerais que poderão ser suplementadas pelos Estados e DF. Os Municípios, todavia, possuem competência para “instituir e arrecadar os tributos de sua competência” (art. 30, inc. III, CF/88).

2.2 Competência na seara tributária

2.2.1 Noções gerais

Utiliza a CF/88 de diversas técnicas (ou critérios) para definir a competência conferida aos entes tributantes para a instituição de cada uma das 5 espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais).

Identificam-se, normalmente, os seguintes critérios definidores das normas de competência. São eles o da: a) atividade estatal; b) base econômica; e c) finalidade.

As taxas e as contribuições de melhoria, por exemplo, como tributos vinculados, têm sua competência outorgada observando-se sua conexão com a atuação ou atividade estatal (item “a”). Assim, se a responsabilidade pela realização de uma obra viária for do Município, e se dali emergir valorização imobiliária para os terrenos vizinhos, poderá o Município instituir e cobrar o tributo denominado “contribuição de melhoria” a fim de custear a obra, havendo dois limites: a) o valor total da obra e b) o acréscimo individual que dali decorrer, calculado sobre a valorização de cada imóvel beneficiado (art. 81, CTN). Caberá a esse Município, e só a ele, instituir e cobrar o tributo em discussão. Ainda, se a fiscalização de determinada atividade privada relacionada à saúde pública competir e for exercida por servidores do Estado-membro, com a consequente emissão de alvarás, então a taxa de fiscalização poderá ser instituída por este Estado-membro, e só por ele.

Em relação aos impostos reveladores de riquezas tributáveis (e modernamente às contribuições sociais de seguridade social ordinárias), doutro lado, é adotado o critério da base econômica (item “b”), de que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) constitui exemplo clássico.

Empréstimos compulsórios e contribuições, de seu lado, são presididos pelo critério da finalidade (item “c”), servindo essa como validação constitucional da exação. Sua arrecadação vincula-se à realização de determinadas ações de governo.

No artigo de apresentação do sistema tributário brasileiro (art. 145, *caput*), explicita a Constituição Federal a quem compete instituir (União, Estados, Distrito Federal

e Municípios) os tributos que nomina (impostos, taxas e contribuições de melhoria).

A leitura deste artigo deve ser feita com cuidado porque pode passar a impressão de que há apenas três espécies de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria) quando, na verdade, após longos debates, inclusive jurisprudenciais, tem-se entendido (não pacificamente) que o sistema brasileiro alberga cinco espécies de tributos, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições (por alguns denominadas de “contribuições especiais”, para distingui-las das contribuições de melhoria).

Existem, é verdade – e a isso se refere apenas para efeito histórico-didático –, várias correntes sobre o tema, havendo quem sustente a teoria bipartite (impostos e taxas, apenas), a tripartite (os dois anteriores e ainda as contribuições de melhoria, com base no *caput* do artigo 145, CF/88), a quadripartite (as três anteriores mais os empréstimos compulsórios) e a quinquartite (as quatro anteriores mais as contribuições especiais).

No ponto, veja-se que a opção redacional do artigo 145 CF/88, mencionando apenas as três espécies de tributos referidas, em nada modifica a organização das competências. Na verdade, foi escolhida essa topografia porque ficaria extremamente confuso incluir-se, já no introito do Título VI da Carta, elementos discriminadores das competências tributárias, tão complexos são os contornos do tema.

De efeito, todos os quatro entes tributantes (União, Estados, DF e Municípios) possuem competência para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, evidentemente dentro dos parâmetros traçados pela Carta, mas apenas a União possui competência residual (art. 154, inc. I, CF/88) e extraordinária (guerra ou sua iminência, art. 154, inc. II, CF/88), só ela (União) pode instituir empréstimos compulsórios (art. 148, CF/88) e contribuições para o custeio do regime próprio de previdência social de seus servidores

(art. 149, CF/88). Lado outro, apenas os Municípios e o DF podem instituir a COSIP (contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública – art. 149-A, CF/88).

Justifica-se plenamente, portanto, a redação do artigo 145 da CF/88 como posta.

Vale negritar que as competências no domínio tributário constam dos artigos 145 a 149-A, 153 a 156, 177, § 4º, e 195, todos da CF/88, sendo importante frisar, também, que o fato de ter a Constituição conferido competência para o ente instituir determinado tributo não implica a obrigatoriedade de fazê-lo. Assim ocorre, por exemplo, com o Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, CF/88), previsto desde 1988 em nossa Carta e até hoje não instituído pela União.

2.2.2 Competência: alcance, decadência, indelegabilidade

É nos artigos 6º [A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena] e 8º, ambos do CTN [O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído] que encontramos definidas as prerrogativas derivadas da outorga das competências tributárias.

A autorização para instituir o tributo vem da Constituição, mas a instituição propriamente dita se dá por Lei (excepcionalmente por Medida Provisória, como se vê do § 2º do artigo 62 da CF/88: “Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”).

Daí referir o artigo 6º do CTN que a prerrogativa alcança a competência legislativa plena, o que implica instituir e regulamentar o tributo. Significa também que a competência

pode ser exercida a todo tempo, sem riscos decadenciais e sem a perda do direito do ente tributante de fazê-lo quando lhe for conveniente e oportuno. Menos ainda, é certo, o não-exercício da competência haverá de deferi-la “a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído” (art. 8º, CTN).

Sublinhe-se, de igual, que a competência tributária é indelegável. Por exemplo, a instituição do IPVA (art. 155, inc. III, CF/88) compete ao Estado-membro, e só a ele. O não-exercício dessa prerrogativa, em que pese 50% do produto de sua arrecadação ser destinada aos Municípios (art. 158, inc. III, CF/88), não transfere a estes a competência para a instituição do imposto, nem mesmo na hipótese de decorrerem dezenas de anos pois, como afirmado, não há falar em decadência.

Porém, não se deve confundir a absoluta impossibilidade delegatória de competência instituidora do tributo com a cessão de atos e responsabilidades que com ela não se baralham. Assim, por exemplo, pode o Município fiscalizar e cobrar o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (art. 153, inc. VI, combinado com o contido no § 4º, inc. III do mesmo art. 153, todos da CF/88), de competência da União, cabendo-lhe as despesas correspondentes, mas, ao mesmo tempo, tocando-lhe 100% do produto da arrecadação desse imposto. Logo, as funções de lançar e fiscalizar os tributos são delegáveis como, aliás, já previsto no artigo 84 do CTN: “Art. 84. A lei federal pode cometer aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios o encargo de arrecadar os impostos de competência da União cujo produto lhes seja distribuído no todo ou em parte”.

2.2.3 Competências em espécie

A doutrina, lastreada nas normativas e jurisprudência, define as espécies de competências tributárias, criadas sem-

pre com *dúplice* objetivo: prevenir “guerras fiscais” entre os entes tributantes e evitar que os contribuintes fiquem sujeitos a duplas incidências indevidas, o que pode ocorrer, por exemplo, quando mercadorias e serviços são prestados simultaneamente (ICMS x ISS).

Os Municípios são competentes para instituir o IPTU, assim como os Estados o são para a instituição do ITCMD e a União para o IPI. Aqui, não existe espaço para interpretações extensivas e sobreamentos. Apenas o ente político indicado na Carta possui a capacidade para instituir seus tributos. A essa competência dá-se o nome de “competência privativa”.

Por outro lado, tanto a União, como os Estados, o DF e os Municípios podem instituir taxas, contribuições de melhoria e contribuições previdenciárias de seus respectivos servidores. Constitui-se esse, digamos assim, num poder geral conferido a todos os entes tributantes observados, referido já foi, as respectivas competências administrativas. Ao Município compete, por exemplo, instituir taxas de serviços por ele prestados e desde que se encontrem no seu rol de atribuições. A essa competência denomina-se “competência tributária comum” ou concorrente. Mas importante é não confundir a competência concorrente para legislar sobre Direito Tributário, prevista nos artigos 24, inciso I, e 30, inciso I, da CF/88, com a competência tributária concorrente ou comum aqui tratada, essa com endereço nos artigos 145, incisos II e III, e 149 *caput* e § 1º da CF/88.

O constituinte, ciente de que, por vezes, necessidades inesperadas se apresentam, o que costuma ocorrer nos momentos mais sensíveis previu, também nos domínios tributários, uma cláusula geral excepcional, com traços claramente definidos, atribuindo exclusivamente à União competência para a instituição de tributos sobre bases econômicas distintas daquelas já estabelecidas no Texto Constitucional. Trata-se de “**competência residual**”, donde são exemplos o

artigo 154, inciso I, da CF/88 [“Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”] e o § 4º do artigo 195 da CF/88, que cuida das contribuições de seguridade social, prevendo-se a competência da União para a instituição de outras contribuições de seguridade social além das expressamente previstas nos incisos I a IV do mesmo artigo 195.

Pode a União instituir, ainda, Impostos Extraordinários, referindo alguns que se trata de Impostos Extraordinários de Guerra, justamente porque a justificativa para a sua criação é a iminência ou efetiva guerra externa, conforme anotado no artigo 154, inciso II, da CF/88. Daí chamar-se de “competência extraordinária”.

Há quem refira a aptidão da União de criar tributos em Territórios Federais, e a aptidão do Distrito Federal para instituir impostos atribuídos à competência dos Estados-membros e Municípios como “competência cumulativa” e, ainda, em relação aos empréstimos compulsórios e às contribuições denominadas de especiais [para diferenciá-las das de melhoria] também simplesmente designadas contribuições, sem adjetivação, como “competência especial”.

2.3 Princípios [gerais] de Direito Tributário. Nota resumida

Colonizados pelo constitucionalismo europeu, adotamos aqui também, e dito de forma muito rasa, que norma é gênero da qual são espécies os princípios e as regras (havendo quem inclua uma terceira categoria, os postulados, “normas que estabelecem a maneira pela qual outras normas devem ser aplicadas” [metanormas] STF, ADI 3.510/DF).

Aqui, abre-se novo parêntese.

A colonização a que nos submetemos resultou naquilo que se convencionou designar como colonialidade, fenômeno que sustenta o colonialismo mesmo após o seu término, mantendo a lógica de suas relações, vinculando o passado e o presente, subalternizando-nos e garantindo a dominação externa pelo poder, pelo saber e pelo ser, desprezando conhecimentos locais, acreditando que as técnicas substituem as experiências próprias e a cultura, inteligência e razão tupiniquins.

A colonialidade cultua uma espécie de eurocentrismo empobrecedor e presunçoso ao eleger o árido cientificismo acadêmico como fonte (única) do saber, do poder e da verdade, entronizando teses, livros, títulos, currículos e diplomas e, com isso, desprezando algo exclusivamente brasileiro, fruto da nossa larga, genial, insubstituível e bem-sucedida experiência que é a de sobreviver num país inadjetivável. A isso se dá o nome de sabedoria, essa habilidade de resolver problemas reais, que nos ensina e permite conviver, apesar de todas as nossas imensas diferenças.

Assim também se verifica no campo da ciência jurídica, notadamente na seara constitucional. Muito do que se discute ainda hoje no Brasil acerca de teoria do Estado, teoria do Direito e outros temas relevantes nos vêm de autores alemães, alguns dos quais simpatizaram, apoiaram e defenderam o regime nazista como, para citar apenas os mais proeminentes, Carl Schmidt e o filósofo Martin Heideger, ambos voluntariamente filiados ao partido nacional-socialista e firmatários de vários documentos antissemitas. Para se ter uma ideia do alcance do regime nazi no meio acadêmico alemão, a citação bibliográfica de autores como Hans Kelsen deveria ser evitada, mas quando necessária, seu nome seria sucedido da expressão “judeu”. O expurgo dos professores judeus das Universidades alemãs, na primeira metade dos anos 1930, foi escandaloso e cruel. Mas igualmente impactante e brutal foi a permanência dos seus colegas nas

cátedras a que ascenderam por conta da destituição dos seus pares semitas, mesmo após o fim da guerra. E a *intelligenza* brasileira, quase sem dissenso ou crítica reproduz, direta ou indiretamente, sua doutrina, muito embora, cosmeticamente e para efeitos midiáticos, eventualmente diga e consigne o contrário.

Em tempos mais recentes, o fenômeno do bacharelismo frívolo atingiu a disciplina do processo civil importando-se, com entusiasmo juvenil, institutos do *common law* anglo-americano, que possui tradição e conhecimento acumulados de mais de dois mil anos, sendo certamente muito útil e aplicável por lá. Mas o que isso tem a ver conosco? A técnica dos precedentes com eficácia vinculante, os incidentes de resolução de demandas repetitivas (que deveriam suspender os processos em trâmite – artigo 313, inciso IV, CPC/2015 –, mas que prosseguem o curso por criação jurisprudencial), o *distinguishing* e o *overruling*, por exemplo, passaram a frequentar as páginas dos manuais e decisões judiciais no Brasil, mas acabaram, muitas vezes, servindo mais à confusão do que à melhora do sistema de justiça (racionalidade, celeridade e previsibilidade).

Isso não significa que devamos ser refratários a inovações ou estrangeirismos. Apenas quer-se com isso dizer que a incorporação automática e irrefletida de teorias e técnicas, com desprezo pela produção de inteligência local, para resolver problemas locais, deve ser repensada, e que inexistente melhor ambiente do que este – o acadêmico – para tanto.

Fecha-se o parêntese.

Princípios, especialmente os constitucionais, como os tributários que aqui serão tratados, são normas que permitem a passagem de valores do mundo ético para o jurídico, indicando direção e sentido, estabelecendo um estado ideal de coisas a ser buscado.

Todavia, a “inflação” de princípios, onde tudo é importante e prioritário faz com que, ao mesmo tempo, tudo deixe de sê-lo.

Não por acaso, a Lei n. 12.376/2010, que alterou o Dec.-Lei n. 4.657/1942, passou a intitular a antiga “Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro” de “Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro” (LINDB). Perceba-se: de lei de introdução ao Código Civil passamos à lei de introdução às “normas” do Direito brasileiro. Não apenas deixou-se patente que a lei alcança todo o ordenamento brasileiro, mas que, além disso, introduz não somente um código ou uma lei, mas as normas jurídicas que regulam nossas vidas em sociedade. Normas, aqui, certamente abrangendo regras e princípios.

No artigo 4º da LINDB, vem estabelecido que “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”. Essa a redação original, de 1942, quando o Brasil e o mundo já buscavam avançar para além do positivismo de Kelsen e do realismo de Llewellyn, Holmes e Ross.

Ainda na década de 1960, foi editado o Código Tributário Nacional, obra de gigantes, em que a locução “princípios” também aparece. No CTN, os redatores empregam a expressão quando tratam da interpretação e integração da legislação tributária, notadamente nos artigos 108 e 109 do Código. Destacam, dando o mesmo sentido conferido pela antiga Lei de Introdução, que “na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade” (art. 108).

Mas os “princípios” de então, vê-se claramente, longe estavam de possuir “força normativa” (Konrad Hesse) servin-

do, apenas e quando muito, para preencher vazio legislativo diante do princípio do “*non liquet*”.

Com a crise da legalidade, o surgimento do neokantismo e o florescimento da ideia de centralidade da dignidade da pessoa humana, persegue-se o equilíbrio entre segurança e justiça, apresentando-se o pós-positivismo como proposta natural para ocupar o vácuo deixado pelas escolas anteriores, vindo ele normalmente identificado com os nomes de Atienza, Alexy, Dworkin, Zagrebelsky e Paulo Bonavides, para citar os mais destacados. Daí ser imperioso referir a simbólica frase de Bonavides: “Ontem, os códigos. Hoje, as constituições”. No núcleo das discussões encontra-se o papel que os princípios vêm emprestando aos novos contornos da dogmática constitucional, figurando os direitos fundamentais como a grande personagem desse novo período do Direito.

Pode-se dizer que os “princípios” deixaram de ser fonte secundária do Direito, assumindo a centralidade do sistema, com tudo de bom e tudo de ruim que isso implica. Doravante, irradiam-se eles por todo o ordenamento, não se limitando a preencher lacunas e de servir à interpretação, integração e aplicação do Direito passando, antes, a definir o que é Direito, sempre sob a lente da “moralidade”, conceito sabida e demasiadamente elástico e polissêmico. Ao fim, foi-se amalgamando uma “teoria dos princípios”, como define Bayles (*Principles of law: a normative analysis*), havendo na literatura farto material sobre o tema, como os escritos de Dworkin e Alexy.

Desnecessário lembrar que a Constituição Federal alberga tanto princípios como regras. Assim, por exemplo, o curiosíssimo § 2º do artigo 242, da CF/88, ao determinar que o Colégio Pedro II, do Rio de Janeiro “será mantido na órbita federal”, não trata da “passagem de valores do mundo ético para o jurídico” e, portanto, de princípio não se cuida. Afirma-se que a anterioridade tributária, com endereço na

CF/88, igualmente, constitui regra, e não princípio, porque deve ser cumprida pelo legislador quando da instituição e cobrança de tributos, sem possibilidade de ponderação, observando a modelagem própria da regra: proíbe, determina/manda, permite. Já a capacidade contributiva e a isonomia, lado outro, poderiam ser tidas como princípios, assim como a dignidade humana e a moralidade, que possuem expressa previsão no Texto Maior.

Para distinguir norma-princípio de norma-regra, utilizam-se, geralmente, três critérios distintivos, sendo eles o conteúdo da norma, sua estrutura e a forma de aplicação dessa norma, importando lembrar que as regras são aplicadas na modalidade “tudo ou nada”, pela mecânica da subsunção do fato à norma, resolvendo-se os conflitos pela consagrada fórmula civilista especialidade-temporalidade-hierarquia, enquanto que os princípios apontam sentido, valor, fim a perseguir e, em havendo colisão entre eles, a solução será encontrada no caso concreto, adotando-se a dimensão do peso, ponderando-se, estudos esses interessantíssimos e que devem, bem por isso, ser aprofundados pelos alunos à luz dos grandes tratadistas do Direito Constitucional, pois que o instigante tema não é nuclear ao nosso livro, não havendo espaço para abordá-lo como merecido.

Assim postas as coisas, é hora de verificarmos os princípios gerais do Direito Tributário advertindo que, além dos abaixo elencados, há quem identifique outros, como o da capacidade de colaboração, da isonomia, da segurança jurídica e da praticabilidade da tributação.

2.3.1 Pessoaalidade e Capacidade Contributiva [econômica]: entre o mínimo vital e o confisco

Com sede no § 1º do artigo 145 da Carta, [“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” ...], estes

princípios, de inspiração aristotélica (fincando pé na justiça distributiva), foram reintroduzidos na Carta de 1988, pois já figuravam na Constituição de 1946.

Pessoalidade e capacidade contributiva andam juntas e buscam, ao final, a partir da análise do binômio custo-benefício, consagrar os princípios da justiça fiscal e da isonomia, este último em sua dimensão formal (horizontal) e material (vertical), nos seus aspectos positivo e negativo.

Tem-se dito que a primeira parte do comando normativo [“sempre que possível”] diz respeito exclusivamente ao caráter pessoal dos impostos. A implicação dessa leitura é que inexistiria facultatividade à observância ao princípio da capacidade contributiva. Assim, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, mas, lado outro, deve-se sempre atentar para a cogência da aplicação do princípio protetivo da capacidade [econômica] do contribuinte.

A personalidade permite individualizar, o mais possível, a incidência tributária, sem o risco de se criar o “imposto de cada pessoa”. Assim, por exemplo, o proprietário de um veículo luxuoso no valor de R\$ 3.000.000,00 não poderá invocar malferimento ao princípio da personalidade ou ao da capacidade contributiva, quando da cobrança do IPVA, alegando ter aplicado suas reservas financeiras em criptomoedas que perderam valor, ou que possui muitos filhos e que, portanto, não dispõe momentaneamente de dinheiro suficiente para pagar o tributo devido. O raciocínio não vingaria porque o IPVA não é imposto pessoal, mas real, o que significa que a capacidade econômica vem revelada objetivamente (ser possuidor de um veículo automotor no valor de R\$ 3.000.000,00 permite deduzir ampla capacidade econômico-financeira de pagar o IPVA).

Um exemplo contrário a esse, apropriado à personalidade, encontramos quando da análise da estrutura do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF – que leva em conta as características pessoais do contribuinte para o cálculo do IR

devido, como a quantidade de dependentes, as despesas com a previdência social, bem como as despesas odontológicas, médicas e com educação.

No que tange à capacidade contributiva, situa-se ela entre o mínimo vital e o confisco. Por isso, tem-se sublinhado que finda seu limite onde começam os efeitos confiscatórios, sendo arranhada, noutro extremo, quando a tributação alcança o mínimo existencial.

Observa-se importante diferença nas redações das Cartas de 1946 e 1988, ao menos quanto à sintaxe. A norma atual parece ter restringido a aplicação do princípio aos “impostos”, enquanto a Carta de 1946 afirmava que o instituto seria aplicado a todos os tributos. Assim vem lá explicitado: “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (CF/1946).

Diz-se cuidar de princípio sobranceiro, metajurídico e que, bem por isso, sequer necessitava vir expresso no Texto Maior. De toda forma, é bom que ali esteja, em que pese a Constituição de 1967 não possuir tal previsão e, nem por isso, haver notícias de desrespeito às condições econômicas do contribuinte, por este panorama.

Seu fio condutor indica que o Estado deve exigir dos afortunados, progressivamente, mais do que exige dos economicamente desfavorecidos. Para alguns, por sua conformação, o princípio aplica-se aos tributos não-vinculados (impostos, empréstimos compulsórios e contribuições), mas não às demais formas tributárias, como às taxas, cujo fato gerador é sempre vinculado [a uma atividade estatal relativa ao contribuinte], uma vez que estas não se destinam a distribuir o ônus social da vida em sociedade, pertencendo à categoria chamada de justiça comutativa, aderindo ao princípio da retributividade.

Mas é inegável a influência do princípio da capacidade contributiva em relação às taxas, notadamente para fins de exoneração fiscal.

O Tribunal Excelso aponta nesse sentido, isto é, de entender o princípio da capacidade contributiva às taxas, mas com *tempero proprio*.

Veja-se o que foi decidido no Plenário da Corte, Sessão Virtual de 12.2.2021 a 23.2.2021:

O Tribunal, por unanimidade, julgou procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 7.184/2015 do Estado do Rio de Janeiro e, por arrastamento, o Decreto estadual nº 45.639, de 25 de abril de 2016, e fixou a seguinte tese de julgamento: “Viola o princípio Wda capacidade contributiva, na dimensão do custo/benefício, a instituição de taxa de polícia ambiental que exceda flagrante e desproporcionalmente os custos da atividade estatal de fiscalização”, nos termos do voto do Relator. ADI 5.489.

Assim também, quando da análise da ADI 5.374, em 24/02/2021, restou afirmado:

Razoável concluir que quanto maior o volume hídrico utilizado, maior pode ser o impacto social e ambiental do empreendimento; maior, portanto, também deve ser o grau de controle e fiscalização do Poder Público. 4. No entanto, os valores de grandeza fixados pela lei estadual em conjunto com o critério do volume hídrico utilizado (1 m³ ou 1000 m³) fazem com que o tributo exceda desproporcionalmente o custo da atividade estatal de fiscalização, violando o princípio da *capacidade contributiva*, na dimensão do custo/benefício – princípio da equivalência, que deve ser aplicado às *taxas*. 5. Conflita com a Constituição Federal a instituição de *taxa* destituída de razoável equivalência entre o valor exigido do contribuinte e os custos alusivos ao exercício do poder de polícia (ADI 6211, Rel. Min. Marco Aurélio). 6. Ação direta de

inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: Viola o princípio da *capacidade contributiva*, na dimensão do custo/benefício, a instituição de *taxa* de polícia ambiental que exceda flagrante e desproporcionalmente os custos da atividade estatal de fiscalização.

No julgamento do RE 1018911, ocorrido em 11/11/2021, decidiu o Colendo Tribunal:

[...] 22. No tocante à aplicação da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias, o STF já teve a oportunidade de se manifestar em diversas ocasiões, a exemplo do RE 406.955-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ de 20/10/11; através do Plenário no RE 598.572, Rel. Min. Edson Fachin, DJ de 09/08/16. 23. Em matéria de taxas, a incidência do princípio da capacidade contributiva, como corolário da justiça fiscal, não pode ser lido da mesma maneira a que se faz quanto aos impostos. 24. A pessoalidade, representada pela capacidade econômica do contribuinte, ou seja, o sentido positivo da capacidade contributiva, não permite o exame da tributação no que se refere às taxas. Ao contrário, os elementos que vão calibrar a proporcionalidade da exação são o custo do serviço ou do exercício do poder de polícia e o valor efetivamente cobrado, independentemente da situação econômica do sujeito passivo. 25. Não se quer dizer, entretanto, que inexista espaço para a verificação da capacidade econômica do sujeito passivo em matéria de taxas. Este exame resta reservado ao sentido negativo do princípio, quando o primado da Justiça Fiscal não permite que se avance sobre o patrimônio do sujeito passivo comprovadamente hipossuficiente. 26. Sob a ótica da capacidade contributiva em seu sentido negativo não se mostra condizente com o Texto Constitucional a exigência da exação em face de sujeito passivo evidentemente hipossuficiente. 27. Recurso Extraordinário provido, para reconhecer o

direito à expedição dos documentos de registro de estrangeiro sem o pagamento da “taxa de pedido de permanência”, da “taxa de registro de estrangeiro” e da “taxa de carteira de estrangeiro primeira via” pelo recorrente. 28. Tese de Repercussão Geral: É imune ao pagamento de taxas para registro da regularização migratória o estrangeiro que demonstre sua condição de hipossuficiente, nos termos da legislação de regência.

Na ADI 4.787, julgada em 1º/8/2022, foi declarado que “Os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, como corolários da justiça fiscal, não são obliterados quando em voga tributos contraprestacionais, tal qual as taxas”.

Assim, em que pese não figurar o princípio da capacidade contributiva dentre os dispositivos relativos às limitações ao poder de tributar, tem-se afirmado tratar-se de verdadeira limitação substancial à tributação como, de fato, tem apontado o Supremo Tribunal.

Todavia, em que pese sua importância, vem ele por vezes afastado pelo princípio do desenvolvimento econômico, por exemplo, de cariz marcadamente extrafiscal.

Afirma-se, ainda, que o princípio pode se revelar de diversas formas: seletividade, progressividade, generalidade e universalidade, imunidade tributária e isenção, por exemplo, subprincípios que merecem igual destaque.

2.3.1.1 Seletividade

A seletividade é forma refinada, apurada de concretizar o princípio da capacidade contributiva em relação aos tributos indiretos [considerados aqueles nos quais a repercussão econômica é suportada pelo consumidor final (contribuinte de fato)], como se verifica no caso do ICMS e do IPI.

A fórmula encontrada pelo constituinte para, em relação a esses impostos, concretizar o princípio da capacidade contributiva, resume-se à aplicação da técnica da essencia-

lidade do bem tributado, seguindo daí alíquotas maiores ou menores, proporcionais ao critério eleito. Bens supérfluos, menos essenciais, suportam alíquotas mais elevadas do que os necessários à vida humana digna (seu endereço encontra-se nos artigos 153, § 3º, inciso I, e art. 155, § 2º, inciso III, da CF/88).

Na ADI 7.130, julgada em 22/11/2022, decidiu o Colendo Tribunal:

Ação direta de inconstitucionalidade. Artigo 17, I, “a”, item 10, e “d”, da lei 5.900/1996 do estado de Alagoas, na redação original e naquela dada pelas leis estaduais 6.137/1999 e 7.740/2015. ICMS. Operações com *energia elétrica* e serviços de telecomunicação. Previsão de alíquotas superiores à das operações em geral. Utilização da técnica da seletividade do ICMS sem observância da *essencialidade* dos bens e serviços tributados (artigo 155, § 3º, III, da Constituição Federal). Inconstitucionalidade material. Ação conhecida e julgado procedente o pedido. Modulação dos efeitos da decisão. 1. O plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 714.139, redator do acórdão Min. Dias Toffoli, DJe de 15/3/2022, *tema 745*, fixou a seguinte tese de repercussão geral: “Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao *imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS*, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de *energia elétrica* e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a *essencialidade* dos bens e serviços”. 2. Os Estados-membros não são obrigados a adotar a seletividade do *imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS* (artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal), mas, uma vez adotada tal técnica, o dimensionamento do tributo deve observar a *essencialidade* dos bens e serviços. 3. A *energia elétrica* é bem essencial, seja qual for seu consumidor ou a

quantidade consumida, assim como os serviços de telecomunicação. 4. As disposições do artigo 17, I, “a”, item 10, e “d”, da lei 5.900/1996 do Estado de Alagoas, na redação original e naquela dada pelas leis estaduais 6.137/1999 e 7.740/2015, ao fixarem alíquotas de *ICMS* sobre operações com *energia elétrica* e serviços de telecomunicação superiores à alíquota geral de 17%, prevista na alínea “b” do inciso i do referido artigo, incidiram em inconstitucionalidade material, por utilização da técnica da seletividade do *ICMS* sem observância da *essencialidade* dos bens e serviços tributados.

2.3.1.2 Progressividade

O princípio da capacidade contributiva encontra mais fácil aplicação em relação aos tributos diretos [no qual o ônus financeiro é suportado pelo contribuinte de direito], porque também mais fluida a pessoalidade, como foi visto acima quando do exemplo da incidência do Imposto de Renda Pessoa Física.

Assim, há progressividade quando a alíquota média aumenta à medida que a base de cálculo se avoluma, numa técnica que se utiliza de uma escala crescente apta, em princípio, a verificar a capacidade econômica do contribuinte.

Isso se dá, de forma clara, nas alíquotas do IRPF (CF/88, art. 153, § 2º, inciso I), como se vê da tabela progressiva, que possui faixa de isenção, seguida de alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% até chegar à alíquota máxima de 27,5%, observando-se que quanto maior a renda tributável, maior a alíquota aplicável.

Também há progressividade no imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), com efeito extrafiscal, cujo objetivo é desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (CF/88, art.153, § 4º, inciso I), e no imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), em razão do valor do imóvel (CF/88, art. 156, § 1º, inciso I) e

como forma de estimular a correta utilização do solo urbano (CF/88, art. 182, § 4º, inciso II).

Igual fenômeno se dá quanto à previdência (CF/88, art. 149, § 1º) e à seguridade social (CF/88, art. 195, inciso II).

Assim vem decidindo o Tribunal Excelso:

Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. IPTU. Progressividade. Período anterior à EC 29/2000. Inconstitucionalidade, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. 4. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 5. Negado provimento ao agravo regimental. Verba honorária majorada em 10%. (RE 1.363.772 AgR, publicação 15/6/2022).

2.3.1.3 Generalidade e universalidade

Ainda como subprincípios relacionados à capacidade contributiva, aparecem a generalidade e a universalidade, vinculados ao Imposto sobre a Renda (CF/88, art. 153, § 2º, inc. I).

O primeiro deles – a generalidade – refere-se, largo traço, à isonomia e justiça fiscal, pois significa dizer que todos aqueles que auferirem renda encontram-se, em princípio, em regime de sujeição tributária, em face da ocorrência da hipótese de incidência (auferir renda ou proventos). Dessa forma, sua existência trata da sujeição passiva, porque gênero quer também dizer “conjunto de seres que se acham ligados pela semelhança em relação a uma ou mais particularidades”.

Já a universalidade quer significar que, também em princípio, todas as rendas e proventos do contribuinte encontram-se sujeitas à tributação, sem importar sua origem. Serve, como se vê, à composição da base de cálculo do tributo.

Ambos os subprincípios se vinculam à capacidade contributiva e, ao fim, ao princípio da isonomia e justiça fiscal.

Sobre o tema, veja-se o histórico e interessante acórdão do eg. STF, datado do ano de 1946:

“Incidência do imposto de renda sobre qualquer recebimento em virtude do reajustamento econômico, estatuído pelo decreto nº 24.233 de 1934 - Generalidade e universalidade do tributo - Embargos rejeitados”. ACi 7839 embargos, relator em. Min. Barros Barreto. Julgamento: 30/10/1946.

Na hipótese dos autos, no Estado do Rio Grande do Sul, determinado contribuinte do Imposto de Renda, pessoa jurídica, foi autuado (lançamento complementar) pelo fisco para recolher o tributo devido referente a valor (renda) que entendia fora do campo de incidência do imposto (afirmava não se tratar de lucro, renda), porque beneficiado por Decreto Federal de 1934, liberando-o de parte de dívida que possuía com o Banco daquele Estado. Houve escrituração contábil desse valor, figurando no balanço como “lucros e perdas”. O fisco interpretou o lançamento contábil como “lucro tributável”. Na instância primeira, entendeu o Poder Judiciário assistir razão ao contribuinte, nulificando o auto de infração, porque se tratava de benefício de “reajustamento econômico”, havendo desvirtuamento do sentido e finalidade do Decreto Federal instituidor ao buscar o fisco tributar a mercê (perdão de parte da dívida), como se lucro fosse. O eg. Supremo Tribunal, ao final, entendeu que se cuidava mesmo de renda e, como tal, em face dos princípios da generalidade e universalidade, sujeita à tributação do imposto de renda.

2.3.1.4 Imunidade

A imunidade tributária vem tratada pela doutrina como regra constitucional proibidora da tributação de determinadas pessoas, operações, objetos ou outras demonstrações de riqueza. Com ela, nega-se competência para tributar cuidando-se, então, de verdadeira limitação ao poder de tributar.

O Texto Constitucional original não utilizava a expressão “imunidade” na seara tributária, sendo ela acrescida à Carta no ano de 2022, através da Emenda Constitucional n. 116, que inseriu o § 1º-A ao artigo 156. A redação é esta:

§ 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”.

Mas isso, obviamente, não significa dizer que antes da Emenda n. 116 inexistissem “imunidades” tributárias, até porque são elas amplamente admitidas pela doutrina e aplicadas pelos Tribunais desde sempre. A observação acima, acerca da introdução da locução “imunidade” na Carta, serve apenas para ilustrar a, por vezes desnecessária, explicitação de expressões já consagradas em nosso meio.

Também é fato ter o Excelso Tribunal reconhecido como imunidade hipóteses constitucionais tratadas como não-incidência e isenção. Por exemplo, quando da interpretação do disposto no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da CF/88 [“O ICMS 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”], afirmou-se que, por se tratar de verdadeira supressão de competência tributária, estar-se-ia diante de imunidade, em que pese ter o legislador utilizado a expressão “não incidirá”. (STF, RE 212.637).

A questão nodal não reside propriamente na nomenclatura empregada na Constituição. O que realmente vai importar, para efeitos de segurança jurídica, é se se cuida de garantia fundamental, destinada a preservar valores essenciais com o pensamento, a cultura (imunidade dos livros) e a liberdade de crença (imunidade dos templos).

Se o valor preservado tiver a chancela judicial (STF) de fundamentalidade, a hipótese normativa imunizante será plena, isto é, não poderá sofrer alteração sequer por Emenda Constitucional (CF/88, art. 60, § 4º), por se tratar de cláusula pétrea.

Parece ser esse o entendimento do Tribunal Supremo, sufragado na decisão do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 825.237, de 7/10/2014, assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO DE RENDA. IMUNIDADE. PROVENTOS DE APOSENTADORIA E PENSÃO. REVOGAÇÃO. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/1998. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. Não há direito adquirido a regime jurídico de imunidade tributária. Ademais, nos termos da jurisprudência da Corte, a disposição revogada não consagra direito ou garantia fundamental.

No caso concreto, discutia-se o alcance da Emenda Constitucional n. 20, de 1998, revogadora do inciso II do § 2º do artigo 153, da Carta, o qual possuía a seguinte redação:

[O Imposto sobre a Renda] II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.

Com essa decisão, sedimentou-se o entendimento de que há imunidades imutáveis (as que envolvem direitos fundamentais) e outras que são revogáveis por Emenda Constitucional. Em se tratando de rendimentos de aposentados e pensionistas com mais de 65 anos de idade, cuja renda seja constituída exclusivamente por rendimentos do trabalho,

afirmou o Colendo Tribunal que a imunidade do IRPF, prevista na Carta original, poderia ser revista pelo Constituinte derivado, sem ofensa à cláusula pétrea, porque não se trata, na leitura do Tribunal, de direito fundamental a ser preservado.

De toda sorte, a matéria “imunidade” está em estado de constante revisão, afirmando-se que sua interpretação deve ser evolutiva, projetando-se para o futuro para alcançar novas situações sociais, culturais e tecnológicas.

Por isso decidiu o STF (Tribunal Pleno, RE 330.817, 2017), quando da análise da imunidade de livros eletrônicos e seu suporte, que

[...] A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book). (...) A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou *e-readers*) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc.).

2.3.1.5 Isenção

Também a isenção vem inserida no conjunto de instrumentos destinados a concretizar o princípio da capacidade contributiva (como expressamente afirmou o Colendo STF no RE 238.671) mas, claramente, não possui ela (a isenção) *status* de subprincípio, tratando-se antes de uma técnica colocada à disposição dos entes tributantes para excluir o crédito tributário (CTN, art. 175, inciso I).

O poder de isentar pressupõe o poder de instituir e cobrar o tributo respectivo. Portanto, a matéria se encontra dentro do estudo das competências e, ainda, se se tratar de tributo que exija lei complementar para sua instituição, norma de igual hierarquia será necessária para que se conceda a isen-

ção. Assim, na prática, com a isenção, surge a obrigação tributária, mas fica o sujeito passivo dispensado de recolher o valor aos cofres públicos, uma vez que o crédito tributário foi excluído pela lei isencional, que deverá ser específica (CF/88, art.150, § 6º).

Dessa forma, terá a isenção igualmente a função de concretizar o princípio da capacidade contributiva, pois se sua instituição dali se afastar, poderá ser ela também judicialmente questionada.

2.3.2 Ainda em sede de Princípios Gerais

2.3.2.1 A base de cálculo das taxas e impostos

Em razão da reconhecida criatividade do legislador na seara tributária, muitas vezes buscando otimizar recursos públicos, previu a Carta de 1988 outros mecanismos de proteção do contribuinte, a fim de evitar exação indevida.

Assim, relembando, impostos são tributos não-vinculados ou, para utilizar a expressão empregada pelo CTN, consistem numa “obrigação [que] tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Por isso, a técnica empregada na Carta atual, como ocorre no Brasil desde a Constituição de 1946, consiste em nominar os impostos, atribuindo-os aos entes federativos respectivos. A instituição do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, por exemplo, é de competência privativa da União, assim como o ICMS o é em relação aos Estados-membros e o IPTU no que se refere aos Municípios.

A lista é taxativa e não comporta interpretação extensiva, sendo apenas possível à União, nas situações excepcionais previstas no artigo 154 da CF/88, instituir impostos fora do rol constante na Carta, sendo eles os residuais (inciso I) e os extraordinários (inciso II), estes últimos quando da iminência ou em caso de guerra externa.

Já as taxas possuem como fato gerador o “exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” (art. 145, inc. II, CF/88).

Portanto, impostos e taxas são inconfundíveis.

A ideia da discriminação detalhada dos impostos na Carta, como consta de seus artigos 153 a 156, tem por escopo impedir a sobreposição indevida de competências e, mais ainda, frear a avidez dos entes tributantes que misturam hipóteses de incidência e, também, as bases de cálculo de impostos e taxas, por vezes com o fim de burlar a necessária distinção entre uns e outros.

Daí a previsão constante do § 2º do artigo 145 da CF/88: “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”.

Assim isolado, o preceito parece não ter pertinência ou importância. No contexto, porém, o que se verifica é uma clara intenção de proteger o contribuinte, tendo a norma como destinatário o legislador ordinário, que deverá observar o comando constitucional quando da instituição de tributos.

Daí se afirmar ser a base de cálculo elemento central do aspecto quantitativo do tributo e, para além disso, fundamental na identificação da espécie tributária.

Dessa forma, a análise da base de cálculo (relação com o critério material da norma tributária) servirá para verificar a validade das taxas, permitindo ao julgador declarar a inconstitucionalidade (inclusive em controle difuso) daquelas exações nas quais não guarda ela (a base de cálculo) relação com o custo da atuação estatal.

O que está vedado, pelo dispositivo em destaque, é a apropriação, quando da instituição das taxas, da base de cálculo própria dos impostos. Por exemplo, a base de cálculo do ICMS (tributo sobre riqueza) é o valor da mercadoria. Assim, não pode o legislador instituir uma taxa que tome

como dimensão quantitativa esse mesmo elemento (valor da mercadoria), como se daria se criasse uma “taxa de inspeção de mercadorias perecíveis”.

A jurisprudência indica um bom caminho para análise.

No RE 567008/PR, decidiu o Supremo Tribunal Federal da seguinte forma:

Da leitura do art. 55, III, da Lei n. 76/84 do Município de São Jorge do Patrocínio, verifica-se que a taxa de conservação de rodovias possui como base de cálculo a área da propriedade (fl. 46). Ocorre que, nos termos do art. 3º da Lei n. 8.847/1994, o imposto territorial rural tem como base de cálculo o valor da terra nua. Ou seja, não há como negar a identidade da base de cálculo da taxa de conservação de rodovias instituída pela municipalidade e do imposto territorial rural. A Constituição Federal, em seu art. 145, § 2º, impõe que as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos. Na verdade, a taxa em discussão confunde-se com o próprio imposto territorial rural, assim pouco importa o ‘nomen iuris’ que lhe foi dado.

Também nesse sentido, entendeu a Corte Suprema quando do julgamento do RE 293536/SE:

Taxa de Conservação e Manutenção das Vias Públicas. Inconstitucionalidade incidental. 2. Acórdão que declarou a inconstitucionalidade de Lei que instituiu a cobrança de Taxa de Conservação e Manutenção das Vias Públicas, por afronta ao disposto no art. 145, II, da CF. 3. Entendimento firmado pelo STF no sentido de que a base de cálculo é ‘própria de imposto e não de taxa por serviços específicos e divisíveis postos à disposição do seu contribuinte’ e ‘não tendo o município – uma vez que, em matéria de impostos, a competência é da União – competência para criar tributos outros que não os que a Constituição lhe atribui, o imposto dissimulado pela taxa é inconstitucional’ (RE 121.617). 4. Recurso não conhecido. Lei Com-

plementar nº 37, de 29 de dezembro de 1998, do Município de Aracaju, declarada inconstitucional.

Assim, o tema restou sumulado pelo STF: “É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural”.

Mas seguindo a senda interpretativa evolutiva, tratada linhas atrás, tem afirmado a Colenda Corte, já faz mais de década, que o que está de fato vedado é a identidade plena e perfeita da base de cálculo (imposto/taxa), sendo permitida, então, a utilização de alguns dos elementos da base de cálculo do imposto para composição da base de cálculo da taxa.

Desse entendimento decorreu a Súmula Vinculante 29 do STF, assim ementada: “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 final ajudará a entender a atual posição do Tribunal Supremo. No julgamento acerca da constitucionalidade das “taxas de lixo”, que utilizam como base de cálculo a metragem da área construída do imóvel (que também serve para definir a base de cálculo do IPTU), entendeu-se ser possível a “utilização de elementos da base de cálculo do Imposto” para a instituição da taxa incidente sobre os “serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis” (RE 384063 AgR). Isso porque, para a composição da base de cálculo do IPTU, não se considera somente a metragem do imóvel construído, mas também sua localização (m^2 de área efetivamente construída x valor do m^2 na região). Portanto, destacar o elemento “metragem da área construída” – que compõe a base de cálculo do IPTU – e utilizá-lo como base de cálculo da “taxa de coleta de lixo”, constitui técnica amplamente aceita pelo STF, uma vez que não há “plena identidade” entre as bases de cálculo.

2.3.2.2 A COSIP e a Taxa de Iluminação Pública (TIP)

Em parágrafos anteriores, quando comentávamos a respeito da Emenda Constitucional n. 29/2000, dizíamos representar ela aquilo que se convencionou designar de “correção legislativa da jurisprudência”. Explicando nova e brevemente, a partir da perspectiva da nossa disciplina, quando a Corte Suprema reconhece a inconstitucionalidade de determinada lei instituidora de tributo, pode se dar a “correção legislativa”, consistente na aprovação de emenda constitucional para superar a barreira definida pelo STF.

Foi este, justamente, o caso da TIP.

Incontáveis municípios, para fazer frente às crescentes despesas com a manutenção da iluminação pública, instituíram uma taxa cobrada juntamente com a fatura de energia elétrica, denominada TIP – Taxa de Iluminação Pública.

A inconstitucionalidade reconhecida pelo Colendo Tribunal se deu por força da ausência de dois requisitos essenciais que, ao fim, guardam pertinência com outro elemento indispensável à instituição das taxas: a referibilidade.

Assim, a propósito, decidiu o Tribunal Constitucional:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTOS (TFE). LEI 13.477/2002. CRITÉRIO. ATIVIDADE EXERCIDA PELO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE. 1. É ilegítimo utilizar-se como parâmetro a atividade exercida pelo contribuinte para fixar o valor da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento (TFE), uma vez que se distancia do requisito da referibilidade das taxas. STF, ARE 1085183 AgR, publicação 27/03/2018.

Voltando ao trilho, e conforme boa doutrina e jurisprudência evidenciam, as taxas, para além da referibilidade

necessitam, para sua validade, de dois outros elementos: a) a especificidade e b) a divisibilidade (serviços *uti singuli*). Confira-se:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA. ATOS DE VISTORIA, REGISTRO, LICENÇA E AUTORIZAÇÃO DE FUNCIONAMENTO DE ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS E REALIZAÇÃO DE EVENTOS. SERVIÇO PÚBLICO ESPECÍFICO E DIVISÍVEL (*UTI SINGULI*) ATRIBUÍDO A ÓRGÃOS DE SEGURANÇA PÚBLICA. TAXA. POSSIBILIDADE. STF, ADI 370.

O artigo 79, do CTN, define a especificidade e divisibilidade dos serviços públicos, nestes termos:

consideram-se: II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas; III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Foi justamente esse o problema com a TIP. Não tinha ela como subsistir, uma vez que os serviços prestados (iluminação pública) não poderiam ser remunerados por taxa alguma, pois não se cuidava de prestação de serviço *uti singuli*. Noutras palavras, o serviço de iluminação pública não é específico nem divisível. É o que decidiu o Supremo Tribunal:

TRIBUTÁRIO. TIP - TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. INCONSTITUCIONALIDADE. A orientação do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a Taxa de Iluminação Pública é inconstitucional, uma vez que seu fato gerador tem caráter inespecífico e indivisível. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento. STF, AI 479587 AgR.

A reação política do Congresso Nacional (“correção legislativa da jurisprudência”) à decisão do Supremo Tribunal Federal, declarando a inconstitucionalidade da TIP, veio com a Emenda Constitucional n. 39, de 2002, incluindo no texto da Carta o artigo 149-A [“Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica”], prevendo a possibilidade da instituição da COSIP – Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública –, sendo ela declarada constitucional pelo Tribunal Excelso (RE 573.675-RG e RE 961967 AgR, DJ 24/10/2016). Daí, inclusive, o tema 696/STF, declarando válida a destinação da COSIP não só à manutenção/custeio da rede elétrica, mas também ao melhoramento e expansão da rede.

De se observar que a referibilidade não se mostra necessária somente à instituição das taxas, mas também no que alcança às contribuições [inclusive à COSIP], como decidido pelo TRF4. Por todos:

CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL. ART. 149-A DA CF. REFERIBILIDADE. [...] Situando-se a sede da Autora na zona rural do Município, que não é objeto de política de iluminação pública, conforme evidenciado nos autos, não se verifica a referibilidade indispensável a que pudesse ser considerada contribuinte da contribuição em questão. TRF4 na AC 200371030026884.

2.3.3 A Lei Complementar no Sistema Tributário

O processo legislativo (art. 59, CF/88) compreende a elaboração de (i) emendas à Constituição, (ii) leis comple-

mentares, (iii) leis ordinárias, (iv) leis delegadas, (v) medidas provisórias, (vi) decretos legislativos e (vii) resoluções.

Leis complementares exigem, para sua aprovação, maioria absoluta (art. 69, CF/88) dos membros da Casa Legislativa e, ademais, as matérias a elas reservadas não podem, por evidente, ser veiculadas por lei ordinária ou medida provisória. Lembre-se que o Texto Maior prevê, expressamente, as hipóteses em que imprescindível a edição de lei complementar.

Daí se observa que, do ponto de vista formal, para existir (aprovação), leis complementares necessitam de quórum qualificado e, sob a ótica material, o que as justifica é o fato de complementarem a Constituição (seja agregando normatividade, seja operacionalizando seus comandos).

Tenha-se presente que quando a Carta faz referência à locução “lei”, está a se referir inafastavelmente à lei ordinária, pois a lei complementar requer, sempre, chamamento expresso.

Se a Carta não exigir lei complementar para tratar de determinada matéria e, mesmo assim, vier ela aprovada como tal, estar-se-á diante de lei complementar aparente o que significa dizer que poderá, posteriormente, ser modificada ou revogada por lei ordinária.

Ocorrendo o contrário, isto é, se lei ordinária veicular matéria reservada à lei complementar (instituinto, por exemplo, empréstimos compulsórios), esta lei será declarada inconstitucional, por violar reserva legal qualificada.

Logo, tem-se por afastadas as teses que sustentam haver hierarquia entre lei complementar e ordinária. O que há é “reserva legal qualificada”, com os consectários acima reafirmados.

Assim vem decidindo o Colendo Tribunal em matéria tributária a respeito da reserva legal qualificada (exigência de lei complementar nacional):

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. DECRETO ESTADUAL Nº 10.306, DE 2011, DE ALAGOAS. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD). RESERVA DE LEI QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR NACIONAL. BASE TRIBUTÁVEL NO EXTERIOR. MODULAÇÃO DE EFEITOS. TEMA Nº 825 DO EMENTÁRIO DA REPERCUSSÃO GERAL. 1. A questão constitucional suscitada em abstrato nesta ação consiste em saber se é constitucional a instituição de cobrança, a título de ITCMD, por meio de decreto do Poder Executivo, em relação à transmissão de bem imóvel e direito a ele relativo, situado no Estado de Alagoas, nas hipóteses em que (i) o inventário ou o arrolamento for processado no exterior, (ii) o doador tenha domicílio ou residência no exterior ou (iii) o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o inventário processado no exterior. Logo, compete decidir se o objeto impugnado ofende o princípio da legalidade tributária e a *reserva de lei* complementar nacional para tratar da matéria. 2. Mérito. Vício Formal. Caracterizado. São inconstitucionais leis ou decretos estaduais que busquem exercer a competência tributária do art. 155, § 1º, inc. III, da Constituição da República, sem amparo em prévia lei complementar nacional. Aplicabilidade da “*ratio decidendi*” do Tema nº 825 do ementário da Repercussão Geral, cujo paradigma é o RE nº 851.108-RG/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 1º/03/2021, p. 20/04/2021, e no qual se assentou que “é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.” Precedentes. 3. Mérito. Vício Formal. Caracterizado. Ofende o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, inc. I, da Constituição da

República, a instituição de cobrança de ITCMD sobre atos e fatos operados no exterior por meio de decreto do Poder Executivo estadual. STF, ADI 6828, publicação 22/11/2022.

O artigo 146 da Carta prevê a edição de Lei Complementar nos domínios tributários para: a) dispor sobre conflitos de competência havidos entre os entes [União, Estados, DF e Municípios], b) regular as limitações ao poder de tributar, c) estabelecer normas gerais em matéria tributária “especialmente” (logo, o rol não é taxativo) para definir: tributos e suas espécies; fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes dos impostos; obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência; conferir adequado tratamento tributário às cooperativas; definir tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte e d) instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições dos entes federativos, observando ser opção do contribuinte, permitindo enquadramento diferenciado por Estado-membro, com centralização arrecadatória e imediata distribuição ao ente respectivo, vedada retenção ou condicionamento, admitindo ainda a adoção de um cadastro nacional único de contribuintes visando desburocratizar a atividade do pequeno empresário como, também, diminuir os custos administrativos de fiscalização e arrecadação dos tributos.

Portanto, lei ordinária não poderá estabelecer condições materiais para o gozo das imunidades tributárias, por exemplo, (mas admitiu a Corte Excelsa, no Ag. Reg. RE 428.815-0, que os requisitos formais para a constituição e funcionamento das entidades previstas no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, como a necessidade de obtenção e renovação dos certificados de entidade de fins filantrópicos, sejam veiculados por lei ordinária), devendo-se ainda entender como “gerais” (art. 146, inciso III, CF/88) as normas aptas a vincular todos os entes federados e os administrados.

Ainda, tem o Colendo Tribunal decidido pela inconstitucionalidade de leis ordinárias que estabelecem prazos decadenciais e prescricionais em desacordo com o CTN, bem como definido causas de suspensão e interrupção do crédito tributário, como se deu com a súmula vinculante n. 8: “São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei n. 1.569/77 e os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O papel de “norma geral” é desempenhado pelo Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966), o qual ingressou em nosso ordenamento (vigia então a Constituição de 1946) como lei ordinária, sendo o CTN recepcionado pela Carta de 1988, possuindo agora *status* de lei complementar e, pois, só pode ser alterado e revogado por lei com igual envergadura. Assim também se verifica em relação ao Imposto Sobre Serviços (ISS – Lei Complementar n. 116/2003) e sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS – Lei Complementar n. 87/1996).

Além das hipóteses constantes do artigo 146 da Carta, prevê a Constituição outras em que necessária a edição de lei complementar na seara tributária, como quando do estabelecimento de critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência (art. 146-A, CF/88), para instituição de empréstimos compulsórios (art. 148, CF/88), impostos sobre grandes fortunas (art. 153, inc. VII, CF/88) e impostos residuais de competência da União (art. 154, inc. I, CF/88), para regular a competência para instituição do ITCMD (imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doações) quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (art. 155, inc. I, § 1º, inc. III, alíneas “a” e “b”, CF/88).

Em relação ao ICMS, será necessária edição de lei complementar para: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço (art. 155, inc. XI, CF/88).

Da mesma forma, é imprescindível lei complementar para definir “serviços de qualquer natureza” (ISS), não compreendidos na área de incidência do ICMS, cabendo à lei complementar, em relação ao ISS, fixar suas alíquotas máximas e mínimas, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 156, § 3º, CF/88).

2.3.4 A União

Reservou o constituinte, na Seção I (dos Princípios Gerais), do Capítulo I (do Sistema Tributário Nacional), do Título VI (da Tributação e do Orçamento), local de destaque

à União, definindo em três artigos (147, 148 e 149) matérias que não caberiam noutra sítio da Carta.

No artigo 147, imputou-se competência tributária à União nos Territórios Federais, talvez por falta de comunicação com os demais redatores do texto, pois a Carta de 1988 extinguiu essa triste figura. A parte final do dispositivo, porém, é aproveitável, uma vez que defere ao Distrito Federal (misto de Estado e Município) os impostos municipais.

A Constituição previu competência exclusiva (indelegável) à União para instituir empréstimos compulsórios em duas hipóteses, apenas, quais sejam: a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, mas, neste caso, observando a necessária anterioridade (art. 150, inc. III, alínea “b”, CF/88). Esse o comando inserto no artigo 148 da Carta.

Por fim, é de competência exclusiva da União a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (art. 149, CF/88).

2.3.5 Limitações ao Poder de Tributar

Topograficamente, as limitações ao poder de tributar encontram-se localizadas na Seção II, Capítulo I, Título VI, artigos 150 a 152, da Carta. Há limitações gerais (endereço a todos os entes tributantes) e específicas (destinadas à União e aos Estados e Municípios).

Limitações ao poder de tributar que representem garantias dos contribuintes (por exemplo, a legalidade, a isonomia, o não-confisco), sejam relevantes como garantia de outros direitos (como a imunidade dos templos para garantir que sejamos um Estado laico, mas que, ao mesmo tempo,

respeita todos os cultos), ou fundamentais à preservação da forma federativa de Estado (imunidade recíproca), possuem o traço da imutabilidade, denominadas de cláusulas pétreas (art. 60, § 4º da CF).

Vale registrar que o rol constante do artigo 150, da Carta, é exemplificativo, como deixa clara a redação de seu “*caput*”: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios”.

Aqui, estudaremos as limitações ao poder de tributar em espécie.

2.3.5.1 Legalidade (*no taxation without representation*)

Afirmam alguns que a legalidade não se define como um princípio, mas como uma regra, porque independe de qualquer ponderação do intérprete, decidindo-se (legal/ilegal) na base da fórmula do “tudo ou nada”.

Todavia, esmagadora doutrina e julgados do Colendo Tribunal tratam a legalidade como verdadeiro princípio, e assim será aqui assumido, portanto.

Há quem diferencie os conceitos de “reserva legal” e “legalidade”. O primeiro (reserva absoluta da lei) não admite delegação. No segundo (legalidade administrativa, reserva relativa de lei), a matéria deve ser veiculada por lei, podendo, todavia, ser delegada à norma infralegal (um decreto regulamentar, por exemplo). Em nosso texto, não será adotada essa distinção.

A legalidade geral vem prevista no artigo 5º, inciso II da Carta (“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”), o que seria suficiente para daí inferir-se sua extensão à matéria tributária.

Todavia, entendeu o zeloso constituinte em reforçar o princípio da legalidade nos domínios da nossa disciplina, deixando claro que a exigência ou aumento de tributos (to-

dos os tributos, sublinha-se) exige lei formal (submetida ao devido processo legislativo) e material (art. 150, inc. I, CF/88: *nullum tributum sine lege*). Nesse sentido:

Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei em sentido formal. 5. Atualização monetária. Possibilidade. 6. É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. 7. Recurso extraordinário não provido. STF, RE 648245, publicação 24/02/2014.

Observe-se que, conforme consignado na decisão acima, a simples atualização monetária da base de cálculo do tributo (muito comum quando do lançamento do IPTU) não constitui aumento e, portanto, não necessita de lei específica, podendo ser realizada por ato do Poder Executivo (ver, nesse sentido, o conteúdo do art. 97, do CTN).

Assim, cuidando do princípio da legalidade específica (art. 150, I, CF/88), decidiu a Suprema Corte, em tema respeitante às desonerações do ICMS dentro do complexo sistema CONFAZ, que o poder de isentar subordina-se às mesmas regras estatuídas ao poder de tributar. Veja-se:

CONCESSÃO INCENTIVO FISCAL DE ICMS. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO CONFAZ. 1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA-ORÇAMENTÁRIA. 1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizar do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n.03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 § 6º, in fine). 2. Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que

veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa. 3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS. 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. STF, ADI 5929, publicação 06/03/2020.

Deve-se ficar atento, porém, uma vez que o Tribunal Supremo tem eventualmente flexibilizado esse princípio, como o fez quando da edição da Tese 939, que analisou as alíquotas incidentes sobre o PIS e a COFINS. Este o teor:

Tema 939: Possibilidade de as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS serem reduzidas e restabelecidas por regulamento infralegal, nos termos do art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004. Tese: É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal.

Ainda no campo da extrafiscalidade, comporta a legalidade exceção, motivada pela necessidade de proteção da indústria e do comércio exterior brasileiro. Daí permitir o constituinte sejam alteradas as alíquotas dos impostos de importação de produtos estrangeiros, de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, de produtos industrializados e de operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, por ato

do Poder Executivo (art. 153, § 1º, CF/88). Há quem fale, nesse sentido, em exceção ao princípio da legalidade estrita.

Por último, não há mais dúvidas de que Medida Provisória poderá instituir ou majorar impostos, conforme autorizado pela Emenda Constitucional n. 32/2001, que incluiu o § 2º ao artigo 62 da Carta: “§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”.

A discussão acerca da interpretação e aplicação do princípio da legalidade é candente e atual travando-se, ainda hoje, grande discussão no Colendo Tribunal envolvendo, por exemplo, os Conselhos de Fiscalização Profissional (anotação de responsabilidade técnica – ART, ARE 822485 AgR, publicação 13/10/2014 e anuidade, como se observa no RE 1370385 AgR, publicação 08/08/2022).

2.3.5.2 Isonomia (igualdade)

O artigo 5º da Carta, em seu “*caput*”, consagra o princípio geral da igualdade [“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes”].

Também nos domínios tributários, em nome de uma almejada justiça fiscal, restou firmado, à moda aristotélica, o princípio da igualdade, mais precisamente no artigo 150, inciso II, assim redigido:

[...] 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.

Significa, em termos concretos, que em matéria tributária, deve-se tratar igualmente os iguais (igualdade horizontal) e desigualmente os desiguais (igualdade vertical), na exata medida de suas desigualdades. É o que justifica, por exemplo, a aplicação do princípio da progressividade, utilizado nas alíquotas do Imposto de Renda.

A desigualdade pode se dar em função da capacidade contributiva, vista acima, e por motivos extrafiscais, seja para impulsionar determinada atividade, proteger outra ou desestimular uma terceira, como se dá com a indústria tabageira, por exemplo, que vem historicamente altamente tributada.

Fala-se em igualdade perante a lei (todos estão submetidos à mesma lei. É a igualdade formal) e em igualdade na lei (igualdade material, quando se destina tratamento legal igualitário). Regra geral a igualdade, quando praticada, não precisa ser justificada. Porém, e ao contrário, a desigualdade deve encontrar fundamento sincero no discurso de quem a adota. Há de se observar, finalmente, a igualdade na aplicação da lei (plano prático).

O Colendo Tribunal, aplicando o princípio, declarou inconstitucional lei estadual que isentava do ICMS os veículos adquiridos por Oficiais de Justiça. A decisão vem assim ementada:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, 'g'). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUS-

TIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. 1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. *In casu*, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 3. A *isonomia tributária* (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes “em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. STF, ADI 4276, publicação 18/09/2014.

2.3.5.3 Irretroatividade

Este princípio, ancestral, encontra previsão já no Direito Penal, anotando o constituinte a irretroatividade da lei nesse ramo do Direito (art. 5º, inc. XL, CF/88: “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”).

Seguiu-se o mesmo figurino no Direito Tributário, afirmando-se ser vedado aos entes tributantes cobrar tributos

“em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (art. 150, III, alínea “a”, CF/88).

O tema é fascinante, guardando fina relação com a própria noção de direito e sua ligação (ou não) com a moral. Para alguns, direito e moral não se misturam; para outros, não se podem desvincular; outros, ainda, entendem que a moral é intrínseca à noção de direito, e não externa a ela. A questão, aparentemente singela, foi alvo de grandes debates na primeira metade do século passado, quando se discutiam as regras de transição (o famoso debate Hart – Fuller, precursor do espetacular embate Hart – Dworkin) de regimes pós-guerra. Se se considerar lei qualquer ato emanado de autoridade competente e que tenha seguido o devido processo legislativo, então poderiam os nazistas argumentar que o genocídio de judeus ocorreu sob a excludente do devido cumprimento do dever legal, a isentá-los de pena correspondente. Por outro lado, há autores como Austin e Bentham, antecessores de Kelsen, que defendem a validade da norma, independentemente de ser ela boa ou má. Enfim, a matéria é extensa e bela, não cabendo, todavia, nos estreitos objetivos deste caderno.

O que importa observar, portanto, é a irretroatividade efetiva da lei, devendo-se levar em consideração a ocorrência do fato gerador, que se deve dar antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado o tributo. Negrita-se que o conceito de vigência possui apelo meramente temporal, não se confundindo com validade, pois pode haver norma jurídica válida sem que esteja vigente, como ocorre no período da “*vacatio legis*” (veja a LINDB, na redação dada pela Lei n.12.376/2010).

Assim, lei tributária vigente a partir do dia 1º de janeiro do ano de 2024, por exemplo, não poderá ser aplicada a fatos geradores ocorridos antes dessa data.

O mesmo fenômeno se dá quando da apreciação da norma penal, sendo aplicada aquela vigente ao tempo da prática do crime (“*tempus regit actum*”).

A Corte Suprema sufraga esse entendimento:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DE CDA. LANÇAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO COM BASE EM LEI POSTERIOR À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. LEI QUE REPETE O CONTEÚDO DE LEI ANTERIOR, VIGENTE A ÉPOCA DOS FATOS. IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DE LEI A FATOS GERADORES ANTERIORES À SUA VIGÊNCIA. VERIFICAÇÃO DO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS DE VALIDADE DA CDA E DA EXISTÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O EXECUTADO. NECESSIDADE DO EXAME DE PROVAS E LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. SÚMULA 279 E OFENSA INDIRETA À CF. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – É inconstitucional permitir que lei que institua tributo seja aplicada a fatos geradores anteriores à sua vigência, em razão do princípio da irretroatividade (art. 150, III, a, da CF). II – Lei nova que repete o conteúdo de lei anterior, quanto à previsão de tributo, dispensa a obediência às regras da anterioridade tributária, mas os fatos geradores são regidos dentro do período de vigência de cada norma. III – A verificação do atendimento aos requisitos de validade da CDA e da existência de prejuízo para o executado no caso concreto depende da reanálise dada ao conjunto fático-probatório dos autos e do exame de normas infraconstitucionais. Inviabilidade do extraordinário. Súmula 279 do STF e ofensa indireta. IV - Agravo regimental a que se nega provimento. STF, RE 776156 AgR, publicação 15/08/2014.

Mas a lei tributária será aplicada retroativamente, assim como ocorre com a lei penal, quando for mais benéfica ao contribuinte, conforme estampado no artigo 106, do CTN. Dessa forma, a lei nova se aplica a fato ou ato pretérito,

tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

2.3.5.4 Anterioridade (geral ou de exercício)

Outra garantia outorgada ao contribuinte contra a avides fiscal vem prevista no artigo 150, inciso III, alínea “b” da Carta de 1988. Trata-se do princípio da anterioridade, contando o dispositivo com a seguinte redação: “[...] 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”.

O escopo da norma – aparentemente derivada do antigo princípio da anualidade – parece ser a proteção da confiança do contribuinte e a não-surpresa na tributação.

Como efeito prático do princípio, tem-se a garantia de maior prazo para que se inicie o pagamento do tributo (instituído ou majorado). E nesse sentido tem sido aplicado pelo Tribunal Constitucional:

CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA. LEI 4.454/2017 DO ESTADO DO AMAZONAS. INSTITUIÇÃO DE ADICIONAL NAS ALÍQUOTAS DO ICMS, DESTINADO À CRIAÇÃO DE FUNDO ESTADUAL DE COMBATE À POBREZA (ART. 82 DO ADCT). PERDA PARCIAL DO OBJETO. COBRANÇA DO TRIBUTO DENTRO DO MESMO EXERCÍCIO

FINANCEIRO NO QUAL FOI PUBLICADA A LEI QUE O INSTITUIU. CARACTERIZAÇÃO DE OFENSA AO *PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA* (ART. 150, III, “B”, DA CF). 1. A revogação expressa de alguns dos dispositivos da norma impugnada enseja a perda parcial do objeto da ação. 2. O *Princípio da Anterioridade* (art. 150, III, “b”, da CF), por configurar uma das maiores garantias *tributárias* do cidadão em face do Estado/Fisco, é consagrado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL como cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, IV, da CF (ADI 939, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, DJ de 18/03/1994). Além de constituir garantia individual, assegura a possibilidade de o contribuinte programar-se contra a ingerência estatal em sua propriedade, preservando-se, pois, a segurança jurídica. 3. A instituição do adicional de alíquota de ICMS, facultada pelo art. 82, § 1º, do ADCT, não configura hipótese de relativização do referido *princípio*. 4. Ação Direta julgada procedente, na parte em que conhecida, para declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 5º da Lei 4.454/2017 do Estado do Amazonas, restringindo-se a censura aos fatos geradores ocorridos entre a data de vigência da norma (1º de julho de 2017) e 31 de dezembro de 2017”. STF, ADI 5733, publicação 03/10/2019.

Entretanto, a quantidade de exceções à aplicação do princípio da anterioridade, constitucionalmente previstas, acabou por reduzi-lo enormemente. Assim o artigo 150, § 1º, da CF/88: “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”.

O mesmo se dá com o ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes, conforme previsto no artigo 155, inciso XII, alínea “h” e § 4º, inciso IV, alínea “c”. Confira-se:

XII - cabe à lei complementar: [...] h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; [...] § 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: [...] IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: [...] c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

No mesmo tom dado ao ICMS sobre combustíveis, previu o artigo 177, § 4º, inciso I, alínea “b” da Carta exceção à anterioridade quando da incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, nestes termos:

Art. 177. Constituem monopólio da União: § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b.

Por fim, em relação às contribuições sociais previstas no artigo 195, da Carta, estabeleceu-se outra exceção ao princípio da anterioridade. Assim vem redigido 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: § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.

Tema debatido por tempos na Corte Suprema, e que diz respeito ao princípio da anterioridade do exercício, referia-se à alteração (antecipação) da data para recolhimento do tributo. Para alguns, haveria indireta majoração da exação, levando-se em consideração os efeitos da inflação, com ferimento da anterioridade. Resultou vencedora a tese contrária, defendida pelo fisco, sumulando a Corte Maior no seguinte sentido: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”. (STF, Súmula Vinculante 50).

Da mesma forma, conforme decidido pela Colenda Corte na ADI 4.016, DJE de 24/4/2009, “a redução ou a extinção de desconto para pagamento de tributo sob determinadas condições previstas em lei, como o pagamento antecipado em parcela única, não pode ser equiparada à majoração do tributo em questão, no caso, o IPVA. Não-incidência do princípio da anterioridade tributária”. Logo, claro está que reduzir ou retirar integralmente o desconto para pagamento do tributo em parcela única, por exemplo, não caracteriza majoração e, pois, inexistente obrigação do fisco de observar o princípio da anterioridade.

Por fim, sobre o ponto, de maneira aparentemente contrária ao que vem decidindo a respeito, entendeu o Tribunal Constitucional configurar majoração indireta e, portanto, sujeita aos princípios da anterioridade geral e nonagesimal, a revogação de benefício fiscal por decreto. Veja-se:

AGRAVO INTERNO EM RECURSO
EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. RE-

VOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL POR DECRETO ESTADUAL. MAJORAÇÃO INDIRETA DE CARGA TRIBUTÁRIA. OBEEDIÊNCIA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE GERAL E NONAGESIMAL ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM ENTENDIMENTO FIRMADO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO NO JULGAMENTO DA ADI 2.325 MC. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO À CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. ÓTICA CONSOLIDADA NO TEMA N. 856 DA REPERCUSSÃO GERAL.

1. O acórdão recorrido está em conformidade com o julgamento da ADI 2.325 MC, ministro Marco Aurélio, oportunidade em que o Plenário do Supremo assentou o dever de obediência aos princípios da *anterioridade* geral e da noventena nas hipóteses em que a *revogação* de *benefício fiscal* acarrete *aumento* indireto de *tributo*. 2. Não há falar em ofensa à cláusula de reserva de Plenário, uma vez que o Tribunal local apenas decidiu – com arrimo na jurisprudência desta Corte – pela observância do decreto estadual impugnado aos princípios da *anterioridade* geral e nonagesimal (entendimento consolidado no ARE 914.045, ministro Edson Fachin, Tema n. 856/RG). *Agravo interno* desprovido. (STF, ARE 1339119 AgR. Publicação: 22/09/2022.

2.3.5.5 Anterioridade nonagesimal

Também chamado por alguns de princípio da “noventena”, a anterioridade nonagesimal foi inovação revelada com a Emenda Constitucional n. 42/2003. Ali se diz ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos “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” (Art. 150, inciso III, alínea “c”, CF/88).

Como a anterioridade geral, cuida-se de clara garantia conferida ao contribuinte contra as investidas do fisco para que, ao menos, possa o cidadão organizar minimamente seus orçamentos (empresas e até particulares) às novas incidências, assinalando o prazo de 90 dias entre a data da lei instituidora/majoradora do tributo e sua efetiva incidência.

Com isso, busca-se resguardar a confiança entre fisco/contribuinte e a promoção da segurança das relações.

Entende a Colenda Corte que esse princípio deve ser aplicado “somente para leis que instituem ou majoram tributos, não incidindo relativamente às normas que prorrogam a data de início da compensação de crédito tributário” (STF, Tema 346).

Mas, lado outro, decidiu a mesma Corte no RE 1237982 AgR, publicado em 27/5/2020, que “a redução ou a supressão de benefício fiscal deve observar a anterioridade nonagesimal, revista na alínea “c” do inciso III do artigo 150 da CF/1988”.

Possui ela, também, exceções que devem ser conhecidas, como se infere do contido no artigo 150, inciso III, § 1º, da Constituição Federal, nestes termos: “§ 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”.

2.3.5.6 Não-confisco

Não raro, os tributos eram instituídos e cobrados levando em consideração somente as necessidades de caixa do Tesouro, sem qualquer preocupação com a capacidade econômica do contribuinte. Assim, amiúde, invadia-se a esfera patrimonial do particular de forma aguda, desproporcional.

Verificou-se a necessidade, então, de complementar, reforçar e reafirmar o rol protetivo lastreado na capacida-

de contributiva, proibindo expressamente a utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, inc. IV, CF/88).

A medida do confisco será avaliada, justamente, pela lente da capacidade contributiva. Aquilo que ultrapassar esse limite terá efeito confiscatório pois interferirá no mínimo existencial (veja o Capítulo II, item 2.3.1, acima). O fundamento último do princípio finca raiz no direito à propriedade privada (carregado, dizem alguns, de fundamentalidade), previsto no art. 170, inc. II, CF/88, observando-se sua função social, conforme exposto no art. 5º, inc. XXIII, CF/88. Daí se falar que se trata – o princípio do não-confisco – de um princípio derivado.

Essa aferição, é claro, não se mostra tão simples como aparece nos manuais e livros de doutrina. Mas é algo a ser perseguido com tenacidade e com o auxílio da inteligência dos Tribunais.

Uma boa bússola poderá ser o elemento “onerosidade excessiva”, quando sentida pelo senso comum que o tributo se mostra como “penalidade”.

A avaliação da confiscatoriedade deve se dar pela totalidade da carga tributária suportada pelo contribuinte (ADI 2010/DF, 12/4/2002), e não pelo impacto isolado de uma determinada exação. Da extensa ementa da ADI 2010, extrai-se aqui o necessário para compreensão do tema:

[...] A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: *ADI 1.075-DF*, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada

caso concreto). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

Outro aspecto importante é o que se relaciona à aplicação do princípio às multas tributárias. É que a locução constitucional dá a clara impressão de que o princípio do não-confisco se refere apenas a tributos, sabendo-se que estes e as multas são inconfundíveis, como brota do conceito mesmo de tributo eleito pelo legislador (art. 3º, CTN), minudentemente analisado na parte inicial deste livro.

Em recente julgado, entendeu o Supremo Tribunal manter-se fiel à posição já de há muito adotada, estendendo a vedação de confisco também às multas, em que pese a literalidade do comando constitucional. Anote-se:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. *MULTA* PUNITIVA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO *TRIBUTO*. POSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO AGRAVO. 1. É admissível a redução da multa tributária para mantê-la em patamar igual ao valor do tributo, à luz do princípio do não confisco. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. STF, ARE 1355155 AgR, Publicação 02/06/2022.

2.3.5.7 Liberdade de tráfego e pedágio

Já se disse, neste mesmo caderno, ser notável a criatividade do legislador para imaginar hipóteses de onde extrair sinais de riqueza do cidadão e, a partir daí, sujeitá-las à tributação.

Junto a isso, possível também a criação de mecanismos (legais e fáticos), pelos Estados e Municípios, no sentido de dificultar (quando não impedir) o tráfego de bens, produtos e mercadorias por seus territórios utilizando, para tanto, os instrumentos próprios da tributação, como a cobrança de “taxas de passagem”, com a colocação de cancelas e agentes fiscais nas divisas territoriais do ente tributante para, com isso, exigir o “tributo”.

Com o claro objetivo de impedir que a avidez por receitas tributárias obstaculize o livre tráfego como acima exemplificado e, com isso, empalideça o princípio federativo, instituiu o constituinte o princípio insculpido no inciso V do artigo 150, que assim ficou redigido: “[...] 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”.

Portanto, vedada qualquer medida tributária que dificulte ou limite o tráfego de pessoas ou bens.

Há uma ressalva, porém.

Permitiu a Carta a instituição de pedágios, hoje largamente percebidos nas rodovias brasileiras. A partir daí, entenderam alguns que o pedágio constitui tributo da espécie “taxa”. Esta é a antiga posição adotada pelo Supremo Tribunal:

NÃO HÁ INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI ESTADUAL, QUE ELEVA A *TAXA DE PEDAGIO*, QUANDO O QUANTUM JA SE ACHA PREVISTO NO ORCAMENTO. STF, RMS 4961, Publicação: 2/5/1958.

Mantendo o entendimento, em época mais recente, destaca-se:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PEDÁGIO. Lei 7.712, de 22.12.88. I.- Pedágio: natureza jurídica: taxa: C.F., art. 145, II, art. 150, V. II.- Legitimidade constitucional do pedágio instituído pela Lei 7.712, de 1988. III. R.E. não conhecido. STF, RE 181475, Publicação: 25/06/1999.

Outros doutrinadores, ainda, afirmaram que se cuida – o pedágio – de uma sexta espécie tributária, ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições [especiais] e empréstimos compulsórios.

Por fim, entende a maioria, atualmente, que o pedágio não possui natureza jurídica de tributo e, sim, de preço público. Portanto, estariam fora da vedação comentada, sendo ela, então, despicienda. Essa a posição adotada pelo Tribunal Supremo. Dentre outros, anote-se:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. *PE-DÁGIO*. NATUREZA JURÍDICA DE PREÇO PÚBLICO. DECRETO 34.417/92, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O *pedágio* cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo Poder Público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, não tem natureza jurídica de *taxa*, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, conseqüentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita. 2. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. STF, ADI 800, Publicação; 01/07/2014.

Observe-se que a consequência prática desse posicionamento aniquila, em relação aos pedágios, todo o sistema constitucional protetivo dedicado ao contribuinte afastando, por exemplo, o princípio da legalidade estrita.

2.3.5.8 As vedações à instituição de impostos

Nos seus primeiros cinco incisos, tratou o artigo 150 da Carta de definir limitações ao poder de tributar, referindo-os ao gênero “tributos”. Agora, no inciso VI, traça limites somente à instituição e majoração de impostos, o que claramente implica que os demais tributos serão suportados pelos ali nominados. Um exemplo: os prédios de propriedade da União não se sujeitam ao pagamento do IPTU (imposto). Todavia, a União deve pagar a taxa correspondente ao recolhimento dos resíduos sólidos.

São estas as hipóteses elencadas no inciso VI do artigo 150, da Constituição:

[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos

trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; 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 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”.

Vamos verificá-las individualmente:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros

Esta hipótese é cunhada pela doutrina como “imunidade recíproca” e tem por escopo proteger a unidade federativa.

Por ela, fica proibido aos entes tributantes instituir impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros, imunidade essa estendida às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, mas apenas se essa renda e serviços forem vinculados às suas finalidades essenciais ou dela decorrentes (§ 2º do artigo 150 da CF/88). Lado outro, a imunidade recíproca não se aplica quando tais patrimônio, renda e serviços forem relacionados com a “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” (§ 3º do artigo 150 da CF/88). Daí possível entender, também, que as empresas públicas e sociedades de economia mista, em homenagem ao princípio da livre iniciativa e igual concorrência (art. 170, inc. IV, CF/88), não foram alcançadas pela imunidade recíproca.

Todavia, entende o Colendo Tribunal que há imunidade recíproca quando o serviço público possuir cunho essencial e exclusivo (como o de saneamento, p.e.), mesmo que

prestado por pessoa jurídica de direito privado. (STF, ARE 1354360, AgR, publicação 13/9/2022).

Igual criativa interpretação tem sido dada ao dispositivo pela Corte Maior no que se refere à Casa da Moeda, empresa pública federal, que atua como *longa manus* da União quando da fabricação do papel-moeda e da moeda metálica nacionais, impressão de selos postais e fiscais federais e de títulos da dívida pública federal, serviços obrigatórios de competência exclusiva do Poder Público (Constituição Federal, art. 21, inciso VII, no que se refere à emissão da moeda e Lei n. 5.895/73, art. 2º – no tocante aos outros serviços gráficos desempenhados com exclusividade). Nestas hipóteses, tem-se decidido pelo cabimento da imunidade recíproca, afastando a pretensão do Município que lançara o ISS sobre tais serviços. Observe-se que a imunidade, linha de princípio, não alcança as empresas públicas, mas, excepcionalmente, por conta dos elementos acima indicados (atuando como *longa manus* da União), foi ela estendida à Casa da Moeda.

Mas veja-se, por importante, que a imunidade só a alcança nessa circunstância específica. Por outro lado, em se tratando, por exemplo, da “confeção de bilhetes magnetizados para o uso de transportes coletivos, tíquetes do programa oficial de fornecimento de leite e de alimentação, tíquetes de construção, passaportes, cédulas de identificação e carteiras de habilitação e atestados de bons antecedentes”, “atividade gráfica atribuída sem exclusividade pelo Poder Público à Casa da Moeda do Brasil, por delegação”, afastada estará a imunidade, sendo a Casa da Moeda normalmente tributada pelo ISS (STF, RE - AgR n. 1.262.684).

Por fim, atente-se para o contido no Tema 385/STF (repercussão geral): “A *imunidade recíproca*, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos”.

b) os templos de qualquer culto.

A chamada “imunidade religiosa” (artigo 150, inciso VI, alínea “b”, CF/88) tem por fim preservar a liberdade de credo, vedando ao Estado a tributação, via imposto, não só das atividades próprias do culto (por exemplo, não pode haver tributação pela celebração de missa ou culto, nem cobrança de imposto pelo batismo das pessoas), mas também “o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais” da entidade religiosa (§ 4º do artigo 150, CF/88).

Assim, por exemplo, definiu o Supremo Tribunal que os cemitérios se encontram imunes à incidência do IPTU, interpretando a locução “templo”, constante do dispositivo, de forma alargada:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, “B”, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os *templos de qualquer culto* é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, «b». 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido”. (STF RE 578562, Publicação: 12/9/2008).

Ainda duas discussões interessantes são extraídas de outra decisão do Tribunal Constitucional. A primeira diz respeito à “inexistência de obrigação jurídico-constitucional expressa de regulamentação do art. 150, VI, “b”, da Constituição”. Portanto, o dispositivo é claramente autoaplicável. A segunda se refere à extensão da imunidade aos “templos maçôni-

cos”, consolidando-se posição contrária à tese imunizante. De se conferir:

In casu, o Plenário desta Suprema Corte negou provimento ao agravo interno interposto, mercê de a firme jurisprudência desta Suprema Corte consignar a inexistência, na Carta da República, de obrigação jurídico-constitucional expressa de regulamentação do art. 150, VI, “b”, da Constituição ou de concessão de imunidade tributária a templos maçônicos. Não obstante, o embargante aduz que “com base na doutrina e jurisprudência maçônica [,] o TEMPLO MAÇÔNICO é verdadeiramente o local onde se abriga a instituição filosófica, filantrópica, educativa, progressista e RELIGIOSO. (STF, MI 7069 AgR-ED).

c) o 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 (impostos, apenas) também alcança o “patrimônio, renda ou serviços” dos partidos políticos, suas fundações, sindicatos de trabalhadores, instituições de ensino e assistência social, sem fins lucrativos, observada regulamentação legal (artigo 150, inciso VI, alínea “c”, CF/88).

O objetivo imunizante é nobre. Em relação aos partidos políticos (e respectivas fundações), fica clara a preocupação de preservar o pluralismo político-partidário e, ao fim, a própria democracia, impedindo que expedientes tributários inviabilizem a existência dessas agremiações, especialmente as de menor expressão econômica. A eventual inconveniência decorrente da existência de dezenas de partidos políticos em nosso meio não se deve à regra tributário-imunizante, mas a outros fatores, como a facilidade de acesso aos bilionários fundos partidário e eleitoral.

De se notar que apenas os sindicatos de trabalhadores (e não os de empregadores) são alcançados pela imunidade

em destaque. A opção do constituinte talvez esteja atrelada à ideia de hipossuficiência dos trabalhadores e (ou até), ao desejo de garantir o exercício pleno da liberdade de associação sindical e dos seus direitos individuais e coletivos.

No RE 611510, definiu o Tribunal Maior a tese de repercussão geral acerca da imunidade dos entes referidos nesta alínea “c” relativamente ao IOF, nestes termos:

A imunidade assegurada pelo artigo 150, inciso VI, alínea ‘c’, da Constituição da República aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos da lei, alcança o IOF, inclusive o incidente sobre aplicações financeiras.

O constituinte estabeleceu requisitos – não possuir fins lucrativos e atender aos requisitos definidos em lei – para fruição da imunidade apenas para as instituições de educação e de assistência social. Em relação às demais entidades elencadas na alínea “c” deste inciso VI do artigo 150 da CF/88 (partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores), nenhuma exigência vem reclamada.

Num país sabidamente carente de educação de qualidade e no qual o Estado falha enormemente na formação básica de suas crianças e jovens, seria salutar o estímulo à atividade de ensino de forma mais efetiva, permitindo que os preços praticados pelos colégios fossem mais acessíveis. E a imunidade tributária poderia, de fato, ser um agente transformador dessa realidade, juntamente com outras políticas públicas destinadas a nos tirar da miséria intelectual. A opção constitucional foi outra, infelizmente exigindo, para o deferimento da imunidade, a inexistência de fins lucrativos e o cumprimento de outros requisitos definidos em lei. Tais requisitos legais são aqueles previstos no artigo 14, do CTN, como reiteradamente tem sido decidido pelos Tribunais. Ainda, diante da exigência constitucional, não raro as en-

tidades de educação acabam sendo autuadas pelos agentes estatais, sob os mais variados pretextos, os quais praticam uma interpretação “pro fisco”, gerando desgastes e perda de energia desnecessários. Veja-se, por exemplo:

APELAÇÃO CÍVEL – Ação Anulatória de Débito Fiscal – Município de São Paulo – IPTU – Imunidade de entidade de educação sem fins lucrativos – Sentença de procedência, com reconhecimento a imunidade tributária e determinação da baixa das inscrições na dívida ativa e no CADIN – Insurgência do Município – Não acolhimento – A imunidade já reconhecida administrativamente à entidade educacional no passado, deixou de ser observada diante do não envio da Declaração de Imunidade que deve ser anualmente preenchida no Município de São Paulo – Jurisprudência assente desta C. Câmara, no sentido de que a imunidade prevista no artigo 150, VI, c, da Constituição Federal está condicionada apenas aos requisitos previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, não podendo a legislação municipal instituir qualquer outra exigência, não havendo que se falar, por outro lado, da necessidade de prévia aprovação do Poder Público – Entidade educacional que, ademais, possui certificação CEBAS, o que comprova ter cumprido os requisitos do artigo 14 do CTN para reconhecimento a imunidade tributária de entidade voltada à educação e, por isso, faz jus à imunidade prevista no artigo 150, VI, c, da Constituição Federal Precedentes desta Corte e do E. Supremo Tribunal Federal, no sentido de que há presunção da vinculação de bens da entidade à sua finalidade institucional, sendo ônus exclusivo do Fisco fazer a contraprova Municipalidade que, portanto, deixou de cumprir com o ônus probatório que lhe competia, razão pela qual a imunidade deve ser reconhecida - Inteligência da Súmula 612 do STJ - Sentença mantida - RECURSO DESPROVIDO”. TJSP, AC n. 1024897-47.2022.8.26.0053. Publicação: 3/5/2023.

Por fim, não se deve confundir a imunidade prevista nesta alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Carta de 1988 com a constante do art. 195, § 7º, da mesma Constituição, pois aquela se refere a impostos, enquanto essa diz respeito às contribuições sociais. A jurisprudência auxiliará a elucidar:

“TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CF. ASSOCIAÇÃO PÚBLICA. PERSONALIDADE JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República alcança apenas as entidades não estatais que exerçam atividade de interesse coletivo, em colaboração com o Estado, pois almeja incentivar a sociedade civil a suprir as deficiências da atuação estatal. 2. As associações públicas não se qualificam como entidades beneficentes de assistência social para fins do gozo da imunidade frente a contribuições de seguridade social. Precedentes”. TRF4, Processo: 5004263-24.2018.4.04.7012. Publicação: 14/9/2022.

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

Cultura e informação também encontram albergue entre as imunidades tributárias, representadas pela desoneração de livros, jornais, periódicos e o papel em que impressos. Cuida-se de imunidade objetiva (relativa aos objetos imunizados), e não subjetiva, como ocorre com as imunidades relacionadas às alíneas anteriores (imunidade recíproca, dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social).

Durante muito tempo – quando jornais e revistas eram literalmente impressos –, discutiu-se, por exemplo, a) quais tipos de papel estariam ao abrigo da imunidade (entendendo-se que os materiais relacionados com o papel – assim, papel fotográfico, inclusive *para* fotocomposição por *laser*,

filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto – encontravam-se abrangidos pela imunidade tributária), b) se a tinta em que impresso o jornal estaria também imune (STF, RE 265025, de 21/9/2001), decidindo-se ali que a interpretação imunizante há de ser restritiva e que, portanto, a tinta não era imune à incidência do ICMS, c) se importação de máquina automática grampeadeira encontrava-se imune (STF, ARE 1100204 AgR, de 13/6/2018, decidindo-se pela não-imunidade) e d) se a importação de máquina impressora destinada à publicação de jornal estaria protegida da incidência dos impostos (AI 713014 AgR segundo, de 23/11/2017), decidindo a Corte Maior igualmente pela não-imunidade.

Ainda, debateu-se se o FINSOCIAL, que possui natureza jurídica de imposto, com incidência sobre o faturamento das empresas, seria alcançado pela imunidade em destaque (artigo 150. Inciso VI, alínea “d”, da CF/88), decidindo a Corte Maior (RE 628122, publicação em 30/9/2013) que a imunidade prevista na alínea “d”, do inciso VI, do artigo 150 da Carta é de natureza objetiva e que, portanto, não socorre o pedido de imunidade, pois o tributo em destaque possui natureza pessoal. Daí a compreensão do Tema 209 do STF, firmando-se a seguinte tese:

A contribuição para o Finsocial, incidente sobre o faturamento das empresas, não está abrangida pela *imunidade* objetiva prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988, anterior art. 19, III, d, da Carta de 1967/1969. Obs: Redação da tese aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12ª Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015.

Em tempos mais recentes, debruçou-se a Suprema Corte sobre o impacto das tecnologias digitais na formação do conceito de livros eletrônicos para fins tributário-imunizatórios.

A decisão paradigmática possui a seguinte redação:

A interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos. Com isso, evita-se o esvaziamento das normas imunizantes por mero lapso temporal, além de se propiciar a constante atualização do alcance de seus preceitos. [...] A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (*e-book*). [...] A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou *e-readers*) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como *tablets, smartphome e laptops*, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais. STF, RE 330.817, publicação em 08/03/2017.

Outra questão fortemente debatida perante a Corte Constitucional diz respeito à possibilidade (ou não) da imunidade dos brinquedos que acompanham revistas infantis. No RE 1294034, publicação 20/5/2021, entendeu o Tribunal inexistir “relação de essencialidade entre o bem abrangido pela imunidade tributária e o brinquedo que o acompanha” e, portanto, que o brinquedo deveria ser tributado pelos impostos de importação (II) e produtos industrializados (IPI), no caso concreto. Nesta hipótese, entendeu-se que a interpretação imunizante deve ser restritiva.

Diferente é a situação tributária de “*kit*” educativo complementar à revista infantil, este alcançado pela imunidade, afirmando o Tribunal Constitucional, ao contrário do que acima destacado, que esta imunidade (art. 150, inciso VI, alínea “d”, CF/8) “é ampla, apanhando todo e qual-

quer componente de livros, jornais e periódicos”. STF, RE 888090 AgR, publicação 4/10/2018.

Ainda, e coerentemente ao critério enunciado (“essencialidade”), decidiu o STF estender a imunidade aos componentes eletrônicos que acompanham material didático a ser utilizado em curso prático de montagem de computadores. Ou seja, admitiu que tais componentes são essenciais à compreensão do curso prático e, por isso, fazem parte do conceito de “revista e periódico”. (STF, RE 595.676-RG). Daí o Tema 259:

Tributação da importação de pequenos componentes eletrônicos que acompanham material didático de curso de montagem de computadores”, firmando-se 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.

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

A Emenda Constitucional n. 75, de 2013, conhecida como PEC da Música, introduziu a alínea “e” ao inciso VI do artigo 150, da CF/88.

Com o mesmo escopo de proteção e facilitação da difusão da cultura e incentivo à indústria nacional da música e seus artistas, por suas mais variadas plataformas e manifestações, resolveu o constituinte derivado incluir os fonogramas e videofonogramas musicais, desde que produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou interpretadas por artistas brasileiros (e os suportes materiais e arquivos digitais, salvo a exceção ali presente), dentro do rol das imunidades tributárias.

Assim, CDs e DVDs, contendo as características acima, encontram-se albergados pela imunidade desta alínea “e”.

No ARE 1244302 RG, publicado em 17/4/2020, foi reconhecida pelo Tribunal Constitucional a repercussão geral, gerando o Tema 1083, assim ementado: “Alcance da *imunidade* tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “e”, da Constituição Federal, em relação a suportes materiais importados e produzidos fora do Brasil que contenham obras musicais de artistas brasileiros.” Não há, até agora, tese firmada.

Nesse caso, artistas brasileiros gravaram, no Brasil, músicas também brasileiras, sendo que os discos de vinil foram produzidos na Argentina e importados para o Brasil. O fisco do Estado de São Paulo pretende tributar a importação das mercadorias – ICMS. Já a importadora entende estar ao abrigo da imunidade, porque a vedação final constante da alínea “e” refere-se exclusivamente à “replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”. Logo, em seu entender, os discos de vinil importados, contendo canções brasileiras cantadas por brasileiros, preenchem os requisitos constantes da norma tributária.

2.3.5.9 Limitações de tributar específicas à União

Os incisos do artigo 151 da Carta instituíram três princípios limitadores ao poder tributante, mas exclusivamente aplicáveis à União. São eles:

a) princípio da uniformidade geográfica

Por este princípio, não pode a União tributar de forma desigual ou, dito diferente, deve tributar de maneira uniforme em todo o País. Tampouco será tolerado tributo que implique distinção ou preferência a qualquer ente federativo em detrimento de outro. O dispositivo permite, todavia,

sejam concedidos incentivos fiscais para enfrentamento das desigualdades socioeconômicas entre as diferentes regiões do País, buscando com isso promover o equilíbrio do desenvolvimento entre elas.

O objetivo da norma é elogiável e diz respeito ao federalismo referido no item 2.1, deste caderno aproximando-se, novamente, do modelo distributivo-aristotélico de justiça, já antes comentado.

O Colendo Tribunal, no AI 729667 AgR-AgR, publicado em 4/9/2017, entendeu não ofender o princípio da uniformidade geográfica a utilização do IPI como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e superação das desigualdades sociais e regionais, uma vez que esse imposto possui função extrafiscal. Na hipótese, discutia-se a aplicação de alíquotas máximas diferenciadas do imposto incidente sobre açúcar e álcool, em razão do local. No corpo da decisão, encontra-se:

Surge constitucional, sob o ângulo do caráter seletivo, em função da essencialidade do produto e do tratamento isonômico, o artigo 2º da Lei nº 8.393/1991, a revelar alíquota máxima de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI de 18%, assegurada isenção, quanto aos contribuintes situados na área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, e autorização para redução de até 50% da alíquota, presentes contribuintes situados nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro.

b) princípio da uniformidade da tributação da renda

No inciso II deste artigo 151 encontramos vedação à União relativamente à tributação da renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como à remuneração e os proventos dos

respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.

Dessa forma, é vedado à União estabelecer tratamento tributário diferenciado aos seus servidores, privilegiando-os em detrimento dos servidores dos outros entes tributantes. Por exemplo, não pode a União fixar alíquota máxima do Imposto de Renda em 10% sobre os proventos de seus servidores e, em relação aos servidores municipais, aplicar a alíquota máxima de 27,5%. Ou, ainda, permitir abatimentos do IR para uns e não para outros. Também não é permitido à União tributar a renda das obrigações da sua dívida pública, ou a dos Estados, DF e Municípios, de forma desigual.

c) princípio da proibição de concessão de isenções heterônomas

Por fim, neste item, é vedado à União instituir isenções de tributos de competência dos outros entes federativos.

Seria, de fato, verdadeira quebra do princípio federativo permitir, como já foi um dia permitido (art. 20, § 2º, CF/1967: “§ 2º - A União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais”), que a União interferisse nas receitas e orçamento dos demais entes, extrapolando sua competência.

Atenção! A vedação aqui tratada diz respeito à União, pessoa jurídica de direito público interno. No campo do Direito Internacional, quem possui personalidade é a República Federativa do Brasil, a qual nos representa e assume compromissos por meio de tratados internacionais, que devem ser ratificados de acordo com o rito definido na Carta Maior.

A jurisprudência do Colendo Tribunal tem realizado essa distinção (União x República Federativa), asseverando que a limitação imposta pelo artigo 151, inciso III, da Carta,

atinge apenas a União, e não a República Federativa do Brasil (RFB).

Assim, por meio de tratado internacional, poderá a RFB conceder isenção de impostos estaduais e municipais, como ocorre com a importação de bacalhau da Noruega, que está isento do ICMS, por ser o Brasil signatário do GATT. No AI 764951 AgR, publicado em 13/3/2013, foi decidido pelo STF:

A jurisprudência desta Suprema Corte assentou-se no sentido da constitucionalidade das desonerações tributárias estabelecidas, por meio de tratado, pela República Federativa do Brasil, máxime no que diz com a extensão, às mercadorias importadas de países signatários do GATT, das *isenções* de ICMS concedidas às similares nacionais (Súmula STF 575).

2.3.5.10 Limitação de tributar específica aos Estados, DF e Municípios

O artigo 152 da Carta Maior consagra o princípio da proibição da discriminação tributária, em homenagem ao princípio federativo. Por ele, ficam os Estados, o DF e os Municípios proibidos de estabelecer qualquer diferenciação tributária em razão da procedência o destino de bens e serviços de qualquer natureza.

A utilização de tais critérios – origem e destino de bens e serviços – para efeitos de tratamento tributário diferenciado (concedendo benefícios fiscais ou criando embaraços) não se mostra idônea para definição de alíquotas ou bases de cálculo pelos entes referidos. Uma coisa é a busca pela redução das desigualdades regionais, perseguida pela Carta, sendo ela mesma um dos objetivos fundamentais da nossa República. Outra, completamente distinta, é a diferenciação odiosa e ilegítima promovida com base em critérios insinceros, que não guardam qualquer pertinência com o objetivo assinalado (redução das desigualdades regionais).

A Suprema Corte tem decidido nesse exato sentido:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DISPOSIÇÕES DO ANEXO I DO DECRETO N. 4.676/2001. ICMS. OPERAÇÕES COM TRIGO EM GRÃO E PRODUTOS DERIVADOS. INSTITUIÇÃO DE REGIME ESPECIAL DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO, COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DA MARGEM DE AGREGAÇÃO APLICADA. NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA (§§ 6º E 7º DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO). EXIGÊNCIA DE QUE TODAS AS ETAPAS DE INDUSTRIALIZAÇÃO SEJAM REALIZADAS NO PARÁ. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA NÃO DISCRIMINAÇÃO EM RAZÃO DA PROCEDÊNCIA OU DESTINO. PRECEDENTES. AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE. STF, ADI n. 6.479/PARÁ, publicação 21/06/2021.

- 2.3.5.11 Os dois §§ introduzidos no artigo 150 da Constituição Federal pela EC n.3/1993: legalidade estrita e substituição tributária

Pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993, foram introduzidos os §§ 6º e 7º ao artigo 150 da Carta Maior.

Percebeu-se que, mesmo diante da detalhada elaboração do sistema tributário pelo constituinte de 1988, havia a necessidade de evitar aquilo que se convencionou designar, no jargão político, de “emenda jabuti” ou “emenda contrabando”. Por elas, são inseridas emendas nos projetos de lei que não guardam qualquer relação com o tema central da proposta legislativa. Assim, por exemplo, não era incomum haver emenda parlamentar prevendo algum benefício tributário em projeto de lei que conferia nome à praça pública, o que poderia passar desapercibido. Era uma emenda de “contrabando”.

Assim, criou-se, com a inserção do § 6º ao artigo 150 da Carta, uma “legalidade estrita”, além daquela genérica prevista no inciso I do mesmo artigo 150 da CF/88. Pelo novel dispositivo, restou vinculada a previsão de “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições” à edição de 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, § 2º, XII, g”.

Na ADI n. 5.929, publicada em 6/3/2020, decidiu o Colendo Tribunal:

INCENTIVO FISCAL DE ICMS. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO CONFAZ. 1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA-ORÇAMENTÁRIA. 1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizar do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n.03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 § 6º, *in fine*).

Outra inovação trazida pela EC n.3/1993 foi a previsão de substituição tributária, possibilitando que lei atribua a

sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (§ 7º do artigo 150, CF/88).

O tema referido – substituição tributária – é complexo e sua pormenorização demandaria espaço não compatível com este caderno. Basta dizer, aqui, que se trata de técnica utilizada para facilitar (ao Estado) a fiscalização e arrecadação

de tributos. Por exemplo, é muito mais simples fiscalizar as indústrias produtoras de veículos automotores do que todas as concessionárias e revendedoras existentes no país. Então, quando é emitida a nota fiscal de um veículo fabricado em São Paulo, há o destaque de duas operações: a real (havida entre o fabricante e a concessionária) e a presumida (que será realizada, no futuro, entre concessionária e consumidor). As duas operações são tributadas, atribuindo-se à fábrica o dever de reter o imposto pela operação futura (concessionária-contribuinte), recolhendo o tributo ao Estado de destino. Neste cenário, o fabricante de automóveis é o substituto tributário, e a concessionária, a substituída. Se, por qualquer motivo, o fato gerador futuro (presumido) não se concretizar, o valor retido e recolhido pela fabricante ao estado de destino deverá ser imediata e preferencialmente restituído.

Na discussão do Tema 201, entendeu o Colendo Tribunal ser “devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. (STF, 5/4/2017).

2.3.6 Impostos na Constituição Federal

Traço geral, vêm os impostos todos identificados na Carta Maior. Podem ser eles agrupados a partir de suas características mais destacáveis, relacionadas com a parcela ou a espécie de riqueza que se elegeu tributar.

A seguinte taxinomia permite classificar os impostos e entender melhor a estrutura tributária arquitetada pelo constituinte.

Uma primeira divisão pode ser realizada, classificando-se os impostos em a) ordinários, b) residuais e c) extraordinários.

Os impostos ordinários vêm, comumente, agrupados em 4 distintas categorias, vinculados ao elemento central do que se pretende efetivamente tributar. Estão previstos nos artigos 153, 155 e 156 da Carta de 1988. Assim, temos impostos incidentes sobre a.1) a renda, a.2) a transmissão de bens, a.3) a produção e circulação, a.4) o comércio exterior.

Os impostos residuais encontram sede no artigo 154, inciso I, da Constituição Federal e os extraordinários no inciso II deste mesmo artigo 154.

Duas são as funções reservadas aos impostos: arrecadatória e extrafiscal. A arrecadatória é, obviamente, primaz. Os impostos foram criados para fazer frente às despesas do Estado, suportar suas políticas públicas inclusivas e de bem-estar da população, pagar a remuneração de seus servidores. A função extrafiscal possui várias justificativas, como orientar comportamentos dos cidadãos e proteger o mercado brasileiro. Bebidas e cigarros, observado o princípio da proporcionalidade, possuem alíquotas de IPI bastante elevadas, se comparadas àquelas aplicadas a alimentos, por exemplo. No mesmo caminho, a progressividade do IPTU no tempo tem por fim estimular o aproveitamento adequado do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado (artigo 182, § 4º, inciso II, da Carta). Ainda, o imposto de importação poderá ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo buscando a proteção do mercado nacional de eventual investida estrangeira com práticas de *dumping* (artigo 153, § 1º, CF/88).

Essa espécie tributária também se desdobra em impostos pessoais e reais. O primeiro grupo – composto pelos impostos pessoais – leva em consideração as características pessoais do contribuinte, como ocorre com o Imposto de Renda, por exemplo. Os impostos reais, por outro lado, são instituídos em função do objeto tributável, como se dá com o IPVA.

Impostos diretos não permitem, normalmente, o repasse a outrem do ônus tributário que deve, por isso, ser por ele –

contribuinte de direito – suportado. É o caso, novamente, do Imposto de Renda Pessoa Física. Nos impostos indiretos, por outra via, a carga tributária recai sobre o contribuinte de direito o qual, todavia, o repassa ou transfere ao contribuinte de fato. Isso ocorre, é certo, no ICMS, pois no preço final da mercadoria (que servirá de base de cálculo à sua cobrança) está embutido o imposto. O contribuinte de direito (comerciante) destaca o valor do imposto devido pelo contribuinte na nota fiscal de venda ao consumidor (contribuinte de fato) e, no final do período de apuração, recolhe ao fisco o valor correspondente, descontado o ICMS pago quando da compra das mercadorias da indústria, compensando-se (princípio da não-cumulatividade) os valores dos impostos para não os transformar em impostos de incidência em cascata, o que oneraria demasiadamente todo o sistema. Nessa lógica, quem suporta o encargo final do imposto é o consumidor, contribuinte de fato. O tema interessa particularmente para efeitos de pedidos de repetição do indébito, como previsto no CTN.

Por fim, de lembrar a existência de impostos progressivos, já vistos neste caderno, e de sua contraparte, os regressivos. Estes são entendidos como impostos lançados sem consideração da capacidade contributiva do sujeito passivo, fazendo com que os contribuintes economicamente mais vulneráveis acabem pagando imposto de valor maior, proporcionalmente ao comprometimento de sua renda. O IPI, o PIS e COFINS são tributos claramente regressivos.

2.3.6.1 Impostos da União

À União compete instituir os impostos sobre comércio exterior (importação e exportação), renda (IR), produtos industrializados (IPI), operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários (IOF), propriedade territorial rural (ITR) e grandes fortunas (IGF).

Os estreitos limites deste caderno não nos permitem desenvolver alguns temas palpitantes relacionados aos impostos que iremos aqui estudar, como os que envolvem, por exemplo, sujeição passiva, fato gerador, base de cálculo, alíquotas, regime de tributação unificada, *drawback* e tantos outros.

Portanto, aqui, os impostos serão apresentados de forma muito ligeira, apenas para traçarmos algumas de suas características singulares, sem pretensões de aprofundamento ou, menos ainda, de exaurimento do tema.

2.3.6.1.1 Impostos sobre o comércio exterior: importação e exportação (II e IE)

Os impostos sobre o comércio exterior, de competência exclusiva da União, vêm previstos no artigo 153, incisos I e II da Carta Maior, assim redigidos:

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

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados”.

Os impostos sobre o comércio exterior acompanham nossa história desde o Brasil Império incidindo, grosso modo, sobre a) a entrada de mercadoria estrangeira em território nacional (II) e b) a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE). Até o final da década de 1930, constituíam a principal fonte de receita do País.

Uma das características desses impostos é sua extrafiscalidade, funcionando essa como instrumento de regulação do comércio internacional, orientando comportamentos e protegendo o mercado nacional de ações predatórias promovidas por outros Países. Bem por isso, ambos os impostos não se encontram sujeitos ao princípio da anterioridade, podendo ter alíquotas e base de cálculo alteradas imediatamente, por ato do Poder Executivo.

Países de baixa industrialização e, pois, que importam bens de capital em larga escala e, por outro lado, baseiam

sua economia na exportação de grãos, como o café, por exemplo, acabam dependendo fortemente desses impostos para sustentar suas contas. Era esse o cenário vivido pelo Brasil pré-Segunda Grande Guerra.

Após esse triste evento ocorrido em nossa história recente, os impostos sobre o comércio exterior perderam importância arrecadatória passando a funcionar quase que exclusivamente como instrumento de política econômica.

Com a urbanização e industrialização aceleradas, passamos em pouco tempo de uma economia agrícola para uma economia industrializada, mudando o eixo tributário, com exações incidentes sobre a renda e propriedade, mas, principalmente, circulação e produção de bens e de mercadorias.

Hoje, a importância arrecadatória dos impostos sobre o comércio exterior é pouco expressiva.

Veja-se que, para a incidência do Imposto de Importação, necessária a entrada do bem no território nacional para incorporação à economia interna (destinada à indústria, comércio ou consumo). Por isso a existência das figuras de “admissão temporária” (para quando, por exemplo, da entrada de veículo de turista argentino em Santa Catarina, para passar as férias e retornar ao seu país) e “trânsito aduaneiro”, quando ocorre a simples passagem do produto pelo território de nosso País, mas que tenha por destino outra Nação. Essas duas hipóteses – admissão temporária e trânsito aduaneiro – não configuram, tecnicamente, importação, não servindo de fato gerador ao Imposto de Importação.

A locução trazida pela Carta em relação ao Imposto de Importação (II) diz que o mesmo se dá sobre “produtos” “estrangeiros”.

Aqui, “produto” não é apenas o industrializado, vindo a expressão a alcançar sentido mais amplo, atingindo inclusive as mercadorias e até mesmo outros bens, como aqueles destinados ao uso do importador. Pela expressão “estrangeiro” quer-se designar o produto que possui origem noutro País.

Produto nacional que retorne ao Brasil, portanto, não sofre a incidência do II.

O imposto de exportação – IE –, por outro lado exige, para sua ocorrência, que o envio de produto se dê para fora do território nacional. Nacionais, nesse contexto, são os produtos produzidos no território nacional. Nacionalizados, noutro giro, são os produtos produzidos fora do país, mas importados para o território nacional para uso industrial, comercial ou consumo.

Veja-se que a curiosa redação desse inciso II fala em “exportação, para o exterior”.

Alguns veem aí inegável redundância, pois o ato de exportar se dá, sempre, para fora do país. Entretanto, discussões acadêmicas indicam que o dispositivo se mostra mesmo necessário. Já se afirmou que, assim não fosse (inclusão da expressão “para o exterior”), poderia o ente, na sua já repetida voracidade, buscar a cobrança dentro dos limites de nosso território. Por mais espantosa e obtusa que possa ser essa interpretação, eclipses sempre ocorrem e, portanto, mostra-se prudente reassegurar os direitos mínimos dos contribuintes. Em resumo, que ali fique como está!

2.3.6.1.2 Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR)

O inciso III do artigo 153 da Carta Maior diz competir à União a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Conforme dispõe a Constituição da República, esse imposto se distingue por três traços únicos, a saber: generalidade, universalidade e progressividade (§ 2º, inciso I, do artigo 153, CF/88), aqui já comentados quando estudamos o princípio da capacidade contributiva (item 2.3.1).

Seus elementos vêm destacados no CTN, notadamente nos artigos 43 a 45 (fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo).

O conceito de “renda”, no particular, possui um sentido técnico que precisa ser bem compreendido. Só será renda, para efeitos desse imposto, o acréscimo patrimonial derivado do capital ou do trabalho. Lado outro, a expressão “proventos” encontra-se ligada ao acréscimo patrimonial proporcionado por certa atividade que já se findou.

Portanto, só haverá falar neste imposto se houver acréscimo patrimonial, “riqueza nova”, como diz boa doutrina.

Fixe-se que o IR está sujeito ao princípio da anterioridade geral (de exercício), mas não à anterioridade nonagesimal (segunda parte do § 1º do artigo 150, CF/88), o que lhe permite ser majorado se a lei respectiva for publicada no dia 31/12/xx, podendo ser cobrado o novo valor já no 1º dia do exercício seguinte.

Faz muitos anos, debatia-se se o valor recebido a título de ressarcimento pelo dano anímico sofreria ou não incidência do IR. Em nossas sentenças, sempre justificamos a não-incidência do tributo, uma vez que se tratava de mera recomposição de patrimônio moral danificado pela atitude de outrem. Portanto, jamais poderia ser entendido como “acréscimo patrimonial”, uma vez que vinha, apenas, a recompor algo perdido, mesmo que de outra forma. Finalmente, entendeu o STJ no mesmo sentido, firmando a tese (tema repetitivo 370) vencedora: “Não incide Imposto de Renda sobre verba percebida a título de dano moral.” Em dezembro de 2012 fez editar, o Tribunal Cidadão, a ementa 498 de sua súmula, assim redigida: “Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais”.

Da mesma forma que se dá em relação ao dano moral, quaisquer outras verbas indenizatórias não se sujeitam a esse imposto. Assim, por exemplo:

2. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN).
3. Não incide imposto de renda

sobre as verbas recebidas a título de indenização. Precedentes Agravo interno improvido. STJ, AgInt no PUIL 1316 / DF. DJe 20/04/2023.

O Colendo Tribunal entendeu (Tema 808) não incidir “imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função”.

Deve-se verificar, todavia, se se trata mesmo de verba de caráter indenizatório, pois só esta encontra-se abrigada da incidência do IR.

Por último, gize-se que pretendia o fisco (e às vezes ainda pretende) tributar o valor correspondente à “taxa condominial” devida pelo Síndico (morador/proprietário) de prédios urbanos, cuja exigência é dispensada pela convenção do condomínio ou pela Assembleia Geral. Os tribunais, todavia, e acertadamente, vêm afastando essa exação, por não se tratar de renda ou provento e, pois, não se pode sujeitar à tributação do IR.

A casuística é imensa, notadamente se ingressarmos no estudo do IRPJ, investigando lucro real, presumido e arbitrado, CSL, compensação de prejuízos, exclusão da base de cálculo, alíquotas, omissão de receitas e outros temas de enorme importância.

2.3.6.1.3 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Juntamente com o ICMS (de competência dos Estados) e do ISS (de competência dos Municípios), compõe o IPI o que se tem designado “impostos sobre a atividade econômica”.

O IPI vem previsto no artigo 153, inciso IV, da Constituição da República, que vem assim redigido: “Compete

à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados”.

Na verdade, será tributada a “operação” (entendida como verdadeiro negócio jurídico) com produtos (qualquer bem produzido pela natureza ou pelos homens) industrializados, conforme se deduz do texto constante do inciso II, do § 3º, desse artigo 153.

Produto (tributado pelo IPI) não se confunde com mercadoria (tributada pelo ICMS), porque esta, ao contrário daquele, destina-se ao comércio. Mas, veja-se: em muitas ocasiões, a operação sofrerá a incidência dos dois impostos, IPI e ICMS. Anote-se, também, que não é qualquer produto que será tributado por nosso imposto. O produto há de ser industrializado, isto é, deve ter passado por algum processo de industrialização que altere a sua natureza ou finalidade, ou que o aperfeiçoe de alguma forma para o consumo.

O governo federal edita, periodicamente, a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), estando em vigência aquela aprovada pelo Decreto n. 11.158, de 29/7/2022. Ali constam todos os produtos imagináveis, inclusive os não tributados (NT) e os contemplados pela alíquota zero.

Por se tratar de imposto sensível à industrialização do País, como ocorre com os impostos sobre o comércio exterior (II e IE), poderá o IPI, nos limites da lei, ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, o que, de certa forma, pode ser entendido como uma mitigação ao princípio da legalidade estrita, isso porque é ele [o IPI] “marcadamente extrafiscal” (STF, ARE 1397721 AgR, publicação 13/12/2022).

Outro aspecto importante a ser destacado é a incidência do IPI quando da importação de bens. Nesses casos, há incidência do imposto quando da ocorrência do desembaraço aduaneiro (entrada no território nacional) e, também, quando da operação de saída do estabelecimento do impor-

tador para comercialização no mercado interno. (STF, RE 946648, publicação 16/11/2020).

Este imposto vem balizado por critérios (ou princípios, como defendem alguns) bastante específicos, encartados no mencionado § 3º do artigo 153 da Carta.

O primeiro desses critérios é a “seletividade”. Aqui, ao contrário do que se dá com o ICMS – no qual também é prevista uma seletividade, só que “facultativa”, como será visto abaixo –, a seletividade é imperativa. Por isso o constituinte assentou “será seletivo”!

A medida da seletividade se dá pela “essencialidade” do produto (inciso I do § 3º de que estamos tratando), como já discutido neste caderno, item 2.3.1.1.

O segundo elemento a ser observado em relação ao IPI (e essa mesma situação será vista quando da análise do ICMS) é o da “não-cumulatividade”.

Aqui é necessária uma explicação mais cuidadosa.

Há impostos cujo fato gerador ocorre apenas numa etapa, ou seja, uma única vez no que se refere àquela operação e àquele bem, como se verifica com o imposto de importação (II). Importado o bem, apurado e pago o valor do tributo devido, não há mais falar em II.

O IPI e o ICMS, ao contrário, são tributos plurifásicos, incidindo em cada etapa da produção e circulação do produto ou mercadoria, em cada operação que se realiza. Por isso, foi necessária a criação de um mecanismo que evitasse a formação de um inevitável “efeito cascata”, isto é, que se tributasse cumulativamente, imposto sobre imposto, onerando insuportavelmente produtos e mercadorias, paralisando a economia.

Portanto, o princípio (ou regra) da não-cumulatividade prevista no inciso II, do § 3º do artigo 153 da Carta (“[O IPI] será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”) veio para resolver o problema gerado por esse “efeito cas-

cata” (imposto sobre imposto), característico dos impostos plurifásicos. Trata-se de um direito, de uma garantia dada ao contribuinte para compensar o imposto, utilizando um sistema de créditos e débitos.

Um exemplo auxiliará na compreensão dessa sistemática. Assim, se o contribuinte adquire produto e o transforma (novo processo de industrialização) para revenda, haverá a incidência do IPI na primeira operação (compra do produto industrializado). Na nota fiscal de aquisição desse produto virá destacado o IPI, a ser pago pelo comprador. Iremos denominar esse IPI correspondente à primeira operação de “crédito de IPI”, lançado numa conta gráfica específica. Vamos supor que o valor do IPI pago tenha sido R\$ 100,00. Como esse comprador irá submeter o produto a mais uma etapa de industrialização e, após, vender o produto final, acabado, emitirá igualmente nota fiscal. Nesse novo documento será destacado o imposto (IPI) a ser pago pela ocorrência desse novo fato gerador. Aqui, denominaremos esse destaque de “débito de IPI”. Por hipótese, vamos dizer que o IPI incidente tem o valor de R\$ 300,00. Para evitar o “efeito cascata”, previu o constituinte a proibição da cumulatividade nesses impostos plurifásicos (v.g., IPI e ICMS) e, portanto, a sua compensação. Portanto, no nosso exemplo, o contribuinte creditaria R\$ 100,00 e debitaria R\$ 300,00 em sua conta gráfica, devendo recolher à União a diferença (300 – 100), isto é, R\$ 200,00.

O Colendo Tribunal confirma essa sistemática obviando, entretanto, que mesmo impostos normalmente plurifásicos, como o IPI podem, eventualmente, não contemplar o creditamento do tributo, aparentemente ferindo o princípio da não-cumulatividade. Isso ocorrerá naqueles casos em que, por exemplo, inexistir nova venda (circulação jurídica) do bem, tratando-se de verdadeira operação monofásica. No ARE 1116125 AgR, publicado em 14/10/2019, entendeu o Tribunal Constitucional que na importação de bens para

uso próprio, ou seja, realizada por consumidor final (em que não haverá revenda do produto e, portanto, não será gerado débito do IPI), o imposto é neutro. A não-cumulatividade, diz o Tribunal, pressupõe a existência de operações sequenciais (plurifásicas) passíveis de tributação.

E ainda, para constar, o Tema 643, STF, trata especificamente da incidência do IPI na importação de veículos automotores por pessoas naturais, donde a tese: “Incide o IPI na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio” (STF, 5/8/2016).

O terceiro princípio a ser observado será o da não-incidência do IPI sobre operações que destinem produtos industrializados ao exterior (inciso III do § 3º do artigo 153, CF/88). Aqui, é certo, “não-incidência” significa, sem dúvidas, “imunidade”.

O escopo do princípio é salutar e evidente: desonerar os produtos industrializados brasileiros destinados à exportação, até porque, tem-se dito com propriedade, nenhum país do mundo exporta tributo. Seria uma insensatez admitir o contrário, retirando competitividade de nossa economia, empobrecendo o País. Portanto, produtos industrializados brasileiros destinados ao exterior do País encontram-se albergados do IPI em face da imunidade conferida por este inciso.

A Emenda Constitucional n.42/2003, introduziu o inciso IV a este § 3º do artigo 153 da CF/88. Dispõe ele: “[O IPI] IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei”.

O dispositivo, que depende de lei para sua implementação e formatação (definir claramente, por exemplo, o que se entende e de que forma se dará a redução do impacto do IPI sobre aquisição de bens de capital), não criou nova hipótese de imunidade tributária, servindo apenas de orientação ao legislador para que o IPI, quando incidente sobre a aquisição de bens de capital, tenha seu impacto [econômico]

reduzido (por exemplo, adotando alíquotas menores, base de cálculo minorada, prazo mais elástico para recolhimento do imposto, creditamento etc.).

Aqui, o sentido da expressão “bens de capital” é o usualmente empregado na ciência econômica e na contábil, entendendo-se como tal aqueles utilizados para a produção de novos bens ou serviços. São bens de capital os equipamentos, motores, veículos, geradores de energia, os maquinários, as instalações, até mesmo os edifícios das unidades fabris.

Dessa forma, quando da aquisição de tais produtos, deve a lei observar o comando constitucional e promover a redução do impacto do IPI, tudo com o objetivo de fomentar a economia produtiva.

2.3.6.1.4 Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF)

No inciso V do artigo 153 da Carta Maior, previu-se a competência da União para instituir o IOF o qual, na verdade, como se nota de sua primeira leitura, possui quatro bases econômicas tributáveis: a) operações de crédito; b) de câmbio; c) de seguro e d) títulos ou valores mobiliários.

O conceito jurídico do termo “operações” é o mesmo apresentado acima (item 2.3.6.3). Crédito, por seu lado, representa a troca de um bem presente por um futuro (o que implica, tem-se afirmado, a existência de dois elementos: confiança (de quem empresta – o credor) e tempo (para que o devedor possa saldar a dívida). Como não existe qualquer relação do imposto com instituições financeiras, tem o Colendo Tribunal decidido pela possibilidade de cobrança do IOF sobre operações de crédito realizadas pelas *factoring* (STF, ADI 1763, publicação em 30/7/2020).

No RE 611510, publicado em 7/5/2021, decidiu o Colendo Tribunal sobre a imunidade do IOF em relação às aplicações financeiras dos partidos políticos (e suas funda-

ções), sindicatos de trabalhadores e instituições de ensino e assistência social, sem fins lucrativos, firmando tese (Tema 328) nestes termos:

A imunidade assegurada pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição da República aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos da lei, alcança o IOF, inclusive o incidente sobre aplicações financeiras.

Por outro lado, quanto às operações de câmbio, entende-se por essa locução a operação financeira ou o ato que implica na troca de moedas de países distintos (real x dólar, por exemplo). O imposto incide tanto na compra como na venda de moeda estrangeira, sendo devido por pessoa física (quando se viaja para o exterior, p.e.) e pela pessoa jurídica.

Interessante decisão do Tribunal Cidadão discutiu a existência (ou não) do fato gerador do IOF/Câmbio nas operações de crédito/exportação, quando se tratar de adiantamento sobre contrato de câmbio. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF. CÂMBIO. VINCULAÇÃO À EXPORTAÇÃO. ADIANTAMENTO SOBRE CONTRATO DE CÂMBIO (ACC). OPERAÇÃO DE CRÉDITO. FATO GERADOR. INEXISTÊNCIA. 1. O Plenário do STJ decidiu que «aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça» (Enunciado Administrativo 2). 2. Nos termos do art. 63, II, do CTN constitui fato gerador do IOF a liquidação do contrato de câmbio, de modo que somente quando há a efetiva troca de moeda é cabível a incidência do tributo. 3. No

Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (ACC), a instituição financeira se obriga a pagar, em reais e no momento estabelecido na avença, pela moeda estrangeira comprada a termo, ou seja, paga-se antecipadamente, de forma total ou parcial, pelo valor correspondente ao câmbio, que se efetivará no futuro. 4. No âmbito das exportações, a venda de mercadorias e serviços é formalizada, em regra, mediante um contrato firmado entre a empresa nacional e o adquirente estrangeiro, sendo o pagamento realizado pela moeda do país importador. 5. Considerando que o exportador brasileiro deve receber o valor em moeda corrente brasileira, há de ser feita a operação de câmbio, a ser intermediada por instituição financeira, podendo-se formular um ACC, para antecipar esse valor, sujeitando-se aos seus consectários pertinentes. 6. O ACC não representa uma operação de crédito, embora não se negue a antecipação de numerário que ele representa, cuidando, na verdade, de uma operação de câmbio de forma antecipada, e assim deve ser tributada, pois vinculada a compra a termo de moeda estrangeira, de modo que se apresenta incabível a pretensão de que incida IOF sobre crédito no momento da formalização desse contrato. 7. Em se tratando de operação de câmbio vinculada às exportações, sempre foi observada a alíquota (zero) de IOF, seguindo a orientação constitucional de que não se exporta tributos (arts. 149, § 2º, I; 153, § 3º, III; e 155, § 2º, X, «a», da Constituição Federal). 8. Hipótese em que não se mostra cabível a pretensão de que incida a regra que estabelecia percentual de 0,38% sobre o ACC, durante a vigência do Decreto n. 6.338/2008. 9. Recurso especial conhecido e desprovido. STJ, REsp 1452963 / SC, DJe 01/06/2021.

O Código Civil trata, em seus artigos 757-802, do contrato de seguro. Nesta modalidade contratual, “o segurador se obriga, mediante o pagamento do prêmio, a garantir inte-

resse legítimo do segurado, relativo a pessoa ou a coisa, contra riscos predeterminados” (art. 757, CC/2002). Portanto, quando contratamos os seguros de vida, acidente pessoal, veículo ou imóvel, haverá a incidência do IOF/Seguro.

A última figura deste inciso V do artigo 153 da Carta refere-se ao IOF incidente sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários. Sua definição não é das mais simples. Títulos mobiliários, numa primeira aproximação, podem ser entendidos como títulos de crédito, os quais, sabemos, são corporificados em documentos para que os direitos ali presentes possam ser exercidos (aqui, inevitável lembrarmos da teoria desenvolvida por Cesare Vivante) em sua plenitude, com a facilitação do tráfego comercial, ao se conferirem as características da cartularidade, literalidade e autonomia. A expressão “valores mobiliários” apresenta ainda maior dificuldade conceitual, tendo-se recorrido à literalidade da lei de regência (Lei n. 10.303/2001, que alterou a Lei n. 6.385/1976) para definir o seu alcance.

Por fim, no § 5º deste artigo 153, da Carta, preocupou-se o constituinte derivado (Emenda Constitucional n. 3/1993) com a tributação do ouro. O cuidado se justifica. Até o século XIX o Brasil despontava como o maior produtor mundial desse minério, chegando a produzir 16 toneladas/ano. Com a descoberta do garimpo de Serra Pelada, no final da década de 1980, o Brasil passou a produzir impressionantes 100 toneladas/ano de ouro. Conforme o relatório do IBRAM, em 2020 a produção de ouro no Brasil alcançou um faturamento de R\$ 23 bilhões. Em 2021, esse faturamento passou para R\$ 27 bilhões. Atualmente, somos o 12º maior produtor de ouro no mundo. Daí o tratamento dispensado pela Carta Maior ao ouro.

Dessa forma, quando o ouro vier definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, estará sujeito à incidência exclusiva do IOF (devido na operação de origem, ou seja, onde extraído/garimpo). A alíquota, para evitar de-

formações futuras, foi definida no mínimo de 1%, prevendo a EC n.3/1993, inclusive, o destino da arrecadação: 30% para o Estado/DF de origem, e 70% para o Município de origem.

2.3.6.1.5 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

O sexto imposto elencado no artigo 153, de competência da União, é o ITR, cujo fato gerador pode ser definido como “continuado”, por caracterizar uma situação jurídica. Juntamente com o IPVA (de competência dos Estados) e o IPTU (de competência municipal), compõe o conjunto de impostos que incidem sobre o patrimônio do contribuinte.

Seu desenho vem minimamente esboçado no § 4º desse artigo, introduzido pela Emenda Constitucional n. 42/2003, dali se inferindo que o ITR será (e não “poderá”) progressivo e suas alíquotas serão fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Ainda, o ITR não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel e, finalmente, que será ele 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.

Tributa-se a propriedade! E esse conceito nos é fornecido pelo Código Civil, artigo 1.228, assim redigido: “O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”.

A propriedade é o direito real de maior alcance e extensão, revelando a dimensão de riqueza de seu titular.

Dessa forma, teoricamente, entendem alguns que apenas o proprietário poderia ser chamado a suportar o tributo. Mas o CTN alargou a sujeição passiva (art. 29), ao incluir no fato gerador, além da propriedade, o domínio útil e a

posse do imóvel. A mesma redação é utilizada pela Lei n. 9.393/1996, a qual dispõe sobre o ITR. E assim tem entendido o Tribunal Cidadão:

A incidência tributária do imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR (de competência da União), sob o ângulo do aspecto material da regra matriz, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município (artigos 29, do CTN, e 1º, da Lei 9.393/96). O proprietário do imóvel rural, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, à luz dos artigos 31, do CTN, e 4º, da Lei 9.393/96, são os contribuintes do ITR. (STJ, REsp 1073846 / SP 18/12/2009).

O ITR incidirá apenas sobre os imóveis localizados fora da zona urbana dos Municípios, a fim de evitar sobreposição, uma vez que ao ente municipal é reservada a competência para instituir o IPTU.

Ademais, o ITR adotará como base de cálculo o Valor da Terra Nua Tributável – VTNT, conforme disciplinado pelo artigo 11 da Lei n. 9.393/1996.

Ainda, esse imposto só poderá incidir sobre terrenos rurais (ao que parece, foi adotado pelo constituinte o critério da localização, não o da destinação). O conceito de “destinação” é antigo e foi utilizado no Direito Civil para definir excepcionalmente bens móveis e imóveis (CC Beviláqua, artigo 43, inciso III). Hoje, essa distinção é realizada pelo artigo 79 do Código Civil vigente.

Para nosso estudo, o que interessa observar é que, em que pese a letra da Carta Maior indicar que apenas imóveis rurais seriam alcançados pelo imposto, também aqueles localizados na zona urbana podem sofrer a incidência do ITR, desde que contenham destinação rural. Assim o STJ, na tese firmada no Tema repetitivo 174: “Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Municí-

pio, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).”

Em relação à progressividade do ITR, a lei de regência encontra-se em consonância com o comando constitucional, como se observa da seguinte decisão:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Lei nº 9.393/96. Progressividade das alíquotas. Grau de utilização e área do imóvel. Constitucionalidade. 1. Mostra-se alinhada com a redação originária do § 4º do art. 153 da Constituição Federal a progressividade das alíquotas do ITR a qual se refere à Lei nº 9.393/96, progressividade essa que leva em conta, de maneira conjugada, o grau de utilização (GU) e a área do imóvel. 2. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC). 3. Não se aplica ao caso o art. 85, § 11, do CPC, haja vista tratar-se, na origem, de mandado de segurança (art. 25 da Lei nº 12.016/09). (STF, RE 1038357 AgR, publicação 26/2/2018).

Ainda, pequenas glebas rurais (conceito variável de acordo com a região do País), conforme definido em lei, quando exploradas pelo proprietário que não seja proprietário doutro bem imóvel, encontram-se imunes do ITR. O preceito tem fundamento no princípio maior da função social da propriedade, da política fundiária e da reforma agrária, da justiça social e da justiça fiscal. A ideia é facilitar, o mais possível, a permanência digna do homem no campo, e a imunidade do ITR pode contribuir para tanto.

Por fim, giza-se que os Municípios poderão, se quiserem, dentro dos limites definidos em lei, fiscalizar e cobrar o ITR, sendo vedada a redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal, até mesmo para atendimento do disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000), que

proíbe tal prática. Não se transfere ao Município, claramente, a competência, que é privativa (e, portanto, delegável) da União. Através de convênio celebrado com o Município, poderá a União, todavia, delegar-lhe as funções de fiscalização e arrecadação. Neste caso, apenas, o produto da arrecadação caberá integralmente ao Município (artigo 157, inciso II, parte final, CF/88). Aqui, também, o objetivo é saudável. Agiliza-se a fiscalização do tributo, que normalmente possui baixo apelo arrecadatório, tornando-o mais efetivo. Ao mesmo tempo, desonera-se a União do pesado encargo de deslocar fiscais Brasil a fora para fiscalizar o imposto, em atendimento aos princípios da eficiência e economicidade.

2.3.6.1.6 Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)

O Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto na Carta (art. 153, inciso VII) exige, para sua instituição, a edição de lei complementar.

Este imposto jamais foi implementado no Brasil.

A ideia por trás do tributo é controvertida.

Para alguns, representa o resgate da cidadania, permitindo concretizar justiça fiscal efetiva, tributando especificamente os estratos mais abastados da sociedade, ou seja, aqueles que realmente possuem inquestionável capacidade contributiva, chamando-os a distribuir um pouco de sua riqueza.

Para outros, não passa de um *slogan* simpático e de forte apelo emocional, mas de nenhuma efetividade econômico-distributiva.

Alguns dos países que o adotaram, como Argentina, Alemanha, Áustria, Dinamarca, Espanha, França, Finlândia, Holanda, Islândia, Luxemburgo, Noruega, Suécia, Suíça, voltaram atrás e revogaram a lei. O caso mais recente e emblemático ocorreu com a França, logo após a eleição do Presidente Macron, membro do Partido Socialista, em 2017.

De fato, dados da OCDE mostram que, por conta de alguns fatores, como a facilidade de deslocamento de riquezas para países de menor tributação, o resultado arrecadatário não se mostrou tão expressivo como anunciado, servindo o imposto mais aos propósitos de *marketing* político do que para a construção de um sistema tributário justo.

2.3.6.1.7 Imposto Residual

No artigo 154, da Constituição da República, são previstos os impostos residuais e os extraordinários.

Nas duas hipóteses, foi reservada à União a competência para sua instituição.

Chama-se imposto residual porque não nominado na Carta Política, e apenas acionável se atender a determinados critérios, a saber: primeiro, deve ser instituído por Lei Complementar (o que exclui a possibilidade de ser instituído por Medida Provisória); segundo, não pode estar previsto no artigo 153 da CF/88, que trata dos impostos de competência da União; terceiro, deverá ser não-cumulativo, como o IPI, conforme explicado logo acima, neste caderno; por fim, o “novo” imposto não poderá ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais impostos discriminados na Carta.

Observe-se que a segunda vedação se dá somente em relação aos impostos de competência da União permitindo, em tese, a instituição de impostos de competência dos Estados e Municípios. A previsão e exigência da não-cumulatividade consta como uma proteção adicional, para a hipótese de ser criado um imposto plurifásico. A maior dificuldade para a instituição deste tributo, acredita-se, reside na vedação final: que não possua fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais impostos discriminados na Carta. Imaginar um novo imposto, mas que não possua base de cálculo ou fato gerador já criado, é tarefa desafiadora, mas não impossível.

Enfim, este é um exercício de imaginação, uma vez que não tivemos, ainda, a experiência do imposto residual entre nós.

2.3.6.1.8 Imposto Extraordinário (de Guerra)

Felizmente, também não foi necessário que a União instituisse o imposto extraordinário de guerra, previsto no inciso II do artigo 154 da CF/88.

Aqui, não é necessário que a veiculação se dê por lei complementar, bastando lei ordinária.

O Imposto Extraordinário poderá ser instituído pela União na iminência, ou seja, na real proximidade, ou na efetiva ocorrência de guerra externa.

Dada a absoluta excepcionalidade do tributo para o sucesso do esforço de guerra, esse imposto poderá, até estar compreendido na competência tributária da União, sendo suprimido aos poucos, conforme recomendar a prudência.

2.3.6.2 Impostos dos Estados

A Carta de 1988 definiu que aos Estados compete instituir três impostos: ITCMD, ICMS e IPVA. A bem da verdade, o constituinte previu também a possibilidade de se instituir um não eficaz adicional do IR, com alíquota de até 5% daquilo que fosse pago à União por pessoas físicas e jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, “a título do imposto previsto no artigo 153, inciso III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital”. Poucos anos depois, essa figura anômala deixou de existir, sendo extirpada do texto da Constituição.

2.3.6.2.1 Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD)

No que diz com os impostos Estaduais, a primeira das hipóteses constantes do Texto Maior é o ITCMD (art. 155,

inciso I, CF/88), resultado da divisão do antigo Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI –, previsto no artigo 24, inciso I da Carta de 1967, que era de competência exclusiva dos Estados.

Curiosamente, até hoje, em vários Municípios, fala-se em “recolhimento do ITBI”, querendo se referir ao atual imposto municipal de transmissão de bens imóveis “*inter vivos*”.

Agora, o antigo ITBI possui duas distintas hipóteses: a primeira, relativa ao ITCMD – Imposto sobre a Transmissão “*Causa Mortis*” e Doação, de quaisquer bens ou direitos, de competência dos Estados (art. 155, inc. I, CF/88); a segunda, respeitante ao ITIV – Imposto de 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 (art. 156, inc. II, CF/88).

A lógica da divisão do ITBI em ITCMD e ITIV diz com o forte *lobby* municipalista exercido na constituinte em busca de recursos para esse ente federativo.

Aqui, as críticas tecidas por parte da doutrina não são poucas, a começar pela voracidade dos entes tributantes ao estabelecerem alíquotas elevadas para o ITCMD que chegam, em Santa Catarina, por exemplo, a 8% do valor dos bens transmitidos, com multa que alcança 50% do “*quantum*” do imposto. Dizem, ainda, inexistir proveito real na divisão do ITBI, exigindo-se dúplice cadastro e despesas desnecessárias para controle, lançamento e cobrança dos impostos, com a possibilidade de interpretações, métodos e abordagens distintas acerca de um fenômeno que, ao final, é o mesmo – a transmissão de patrimônio –, abrindo-se a possibilidade de se sacrificar o princípio da justiça fiscal.

De conformidade com os incisos do § 1º do artigo 155 da Carta, o ITCMD, “relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal”. Já em relação aos bens móveis, títulos e

créditos, o imposto compete “ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal”. Regra geral, para o Estado instituir o ITCMD, bastará a edição de lei ordinária. Todavia, será necessária a presença de Lei Complementar para regulamentar duas situações envolvendo os bens do doador ou do falecido: a primeira, na hipótese de o doador possuir residência no exterior; a segunda, caso o “*de cuius*” tenha tido residência ou domicílio no exterior do país ou, ainda, se seu inventário tiver sido lá processado.

Assim, embora a Carta Maior atribua aos Estados a competência para a instituição do ITCMD, igualmente a limita ao estabelecer que cabe à Lei Complementar (nacional, e não às leis estaduais) regular essa competência nos casos acima indicados (doador ou “*de cuius*” conectados ao exterior do País - art. 155, § 1º, III, b, CF/88).

Como se trata de imposto com possíveis conexões com o exterior do Brasil (bens imóveis do falecido localizados na Argentina, por exemplo, situação bastante comum dada a proximidade geográfica das duas nações), em havendo um elemento relevante de conexão, exige a Constituição a edição de Lei Complementar (nacional, repita-se), a fim de que se estabeleçam tais elementos, fixando-se a qual unidade federada caberá o produto do imposto. A medida é salutar e evita o incentivo à “guerra fiscal” entre os Estados.

Daí resultou o Tema 825/STF, definindo-se a seguinte tese: “É vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. (RE 851108, publicação em 20/4/2021).

Como se percebe, dedica-se tratamento diferenciado a bens móveis e imóveis, nacionais e estrangeiros, transmitidos por herança ou doação.

Quanto às alíquotas do imposto (art. 155, § 1º, inc. IV, CF/88), entendeu o constituinte, atento às ilimitadas necessidades dos administradores públicos, por criar um teto (mas não um piso), ou seja, uma alíquota máxima a ser fixada pelo Senado Federal através de Resolução. Encontra-se em vigor a Resolução n. 9/1992, estabelecendo como percentual máximo a alíquota de 8%, havendo recente projeto de resolução (Projeto de Resolução n. 57/2019) defendendo que essa alíquota seja dobrada, alcançando 16% do valor do patrimônio transmitido.

Os Estados têm adotado alíquotas progressivas do ITCMD, dependendo do valor do patrimônio, autorizados pela redação da própria Resolução n. 9/1992, que em seu artigo 2º dispõe: “As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal”.

Há quem critique a medida, uma vez que o ITCMD não possui a característica de imposto pessoal, mas real. Além disso, inexistente autorização expressa na Carta para tanto, como se verifica, ao contrário, em relação às contribuições sociais, ao IR, ao ITR e ao IPTU, por exemplo.

Entretanto, sem que tenha havido qualquer alteração redacional no Texto Maior incluindo a “progressividade” dentre as características do ITCMD, a partir do julgamento do RE 562045, publicado em 27/11/2013, decidiu o Colendo Tribunal, em sede de Repercussão Geral (Tema 21), por conta do “princípio da igualdade material tributária e da capacidade contributiva”, ser “constitucional a fixação de *alíquota* progressiva para o *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD*”.

Entretanto, assim ainda não se vem entendendo pacificamente em relação ao “Imposto de Transmissão *Inter Vivos*” (ITIV, art. 156, inc. II, CF/88), de competência municipal. Defendem alguns que o julgado acima, permitindo a

progressividade do ITCMD, seria totalmente aproveitável para o ITIV, uma vez que em ambos não há previsão constitucional para que se adote a progressividade. Da mesma forma, tanto o ITCMD quanto o ITIV e, ainda, o IPTU, são impostos “reais”, e não pessoais, não havendo motivo para aplicar os princípios da igualdade material tributária e da capacidade contributiva ao ITCMD e ao IPTU, e não ao ITIV.

Todavia, o Colendo Tribunal editou, no ano de 2003, o enunciado 656 da súmula do STF, assim ementado: “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”, não havendo notícia de sua revogação.

A matéria é controversa, sem dúvidas, mas recomenda-se, ao menos por ora, para fins de estudo e concurso, adotar o enunciado 656 da súmula do STF.

Um último aspecto em relação ao ITCMD. De acordo com o inciso V, do § 1º de nosso artigo em destaque (art. 155, CF/88), dispositivo esse incluído pela Emenda Constitucional nº 126/2022, o imposto não incidirá (leia-se, imunidade) “sobre as doações destinadas, no âmbito do Poder Executivo da União, a projetos socioambientais ou destinados a mitigar os efeitos das mudanças climáticas e às instituições federais de ensino”.

A inclusão deste inciso é salutar, visando a valorização de dois importantes elementos estruturais da República: meio-ambiente equilibrado e ensino público, gratuito e universal em todos os níveis. A técnica empregada diz com a desoneração das doações realizadas por pessoas físicas e jurídicas à União para o desenvolvimento de projetos socioambientais e de combate às mudanças climáticas, tão dramaticamente evidenciadas na COP27, por exemplo, além de facilitar a doação às instituições federais de ensino.

2.3.6.2.2 Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS)

O ICMS tem origem no antigo IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações –, previsto na Carta de 1934, valendo lembrar que este tributo incidia em “cascata”, cumulativamente a cada operação. O IVC foi substituído pelo ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias –, com a entrada em vigor da Emenda Constitucional n. 18/1965, a qual permitiu, também, a edição do Código Tributário Nacional, em 1966.

Optou o constituinte de 1988 em manter na competência dos Estados o ICM, acrescentando o “S”, isto é, agregando alguns serviços (transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) à esfera de incidência desse novo imposto, que acabou por recepcionar as hipóteses de incidência de três outros impostos da União, extintos pela Carta de 1988. São eles: impostos sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, energia elétrica e minerais do País.

A dicção empregada pela Constituição Federal para desenhá-lo reflete a sua enorme importância para os Estados, tratando à minúcia desse imposto que ficou, ao final, bastante confuso e de difícil compreensão e aplicação.

O § 2º do artigo 155 trata exclusivamente do ICMS, traçando seus principais contornos. O primeiro, e fundamental, diz respeito à não-cumulatividade, exatamente como se dá com o IPI, acima explicado. Em resumo, tratando-se de imposto com incidência plurifásica, a cada operação em que destacado o imposto, é gerado um crédito de ICMS, que será compensado pelo débito incorrido quando da saída da mercadoria do estabelecimento. Assim, paga-se o imposto apenas pelo valor agregado (diferença entre o preço pago

na entrada e o preço de saída da mercadoria), o que evita o referido efeito “cascata”.

Outra característica do ICMS é que a “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”. Como se trata de imposto não-cumulativo, só terá direito ao crédito aquele contribuinte que efetivamente tiver pago o imposto quando da aquisição da mercadoria. Um exemplo ajudará a compreender. Um comerciante de canetas adquire um lote com 10 canetas, sendo que 3 delas, por expressa previsão legal, não possuem incidência ou gozam de isenção do ICMS pela entrada, mas devem imposto pela saída. Portanto, na nota fiscal de aquisição, não haverá nenhum imposto destacado. Já em relação às outras 7 canetas, haverá incidência e pagamento do tributo. Com isso quer-se evitar que o comerciante credite imposto não pago, o que implicaria numa deformação do princípio da não-cumulatividade, pois, ao final, pagaria menos imposto do que o devido, competindo de forma desigual no mercado.

O ICMS, ao contrário do IPI, já dissemos, “poderá” (no IPI é utilizada a expressão “será”) ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. O critério tem pertinência, no fundo, com o princípio da capacidade contributiva. A medida da seletividade será a essencialidade. Quanto mais essencial o bem, a mercadoria, menor deverá ser o imposto devido, o que se dá pela aplicação de alíquotas menores. Ninguém duvida, ao menos em princípio, que um remédio é mais essencial do que um cigarro ou um perfume. Portanto, estão os Estados autorizados a tributar de maneira mais intensa as mercadorias menos essenciais. Mas dificuldades surgem quanto ao conceito de essencialidade.

O Colendo Tribunal, no RE 714139, com publicação em 15/3/2022, decidiu que, em relação ao ICMS, a se-

letividade é facultativa e, quando adotada, deverá ela observar, obrigatoriamente, “o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos”. Por isso, em relação à energia elétrica e serviços de telecomunicação, itens considerados essenciais, entendeu pela “impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral”, definindo a situação como “*eficácia negativa da seletividade*”. Importa, aqui,

[...] a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto. O estado que adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa. A energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade.

Dessa forma, restou fixada a seguinte tese para o Tema nº 745:

Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações

de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.

As alíquotas do imposto receberam atenção especial e detalhada, como agora será visto.

Assim como se dá com o ITCMD, Resolução do Senado definirá as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

Perceba-se que o verbo utilizado se encontra no modo imperativo. E isso para evitar, novamente, “guerras fiscais” entre as unidades da federação.

Entretanto, em se cuidando de operações internas (dentro do próprio Estado), previu o constituinte a faculdade (possibilidade) de o Senado da República estabelecer as alíquotas mínimas. Mas não só. Poderá também fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados. Iniciativa e quórum são diferentes, entretanto, como se vê do dispositivo.

Ainda em relação às alíquotas, as internas (dentro do mesmo Estado) não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Carta.

Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final noutro Estado, seja ou não contribuinte do imposto, será adotada a alíquota interestadual. A diferença daí resultante (alíquota interna menos alíquota interestadual) caberá ao Estado onde localizado o destinatário. Um exemplo: empresa do ramo varejista de calçados localizada no Estado de Santa Catarina compra, no Estado de São Paulo, aparelho de ar-condicionado para ser instalado em sua loja em SC. A operação é interestadual (SP – SC) e o comerciante de sapatos, nesta situação, é um consumidor final daquele aparelho de ar-condicionado, porque não irá revendê-lo, mas incorporá-lo ao seu ativo fixo. A alíquota

interestadual, nessa hipótese (SP – SC) é de 12%. Imaginemos que o aparelho custe R\$ 1.000,00. Assim, o ICMS nessa operação (SP – SC) foi de R\$ 120,00. Até aí, nenhuma novidade. Entretanto, pela dicção desse inciso VII, como se trata de operação realizada com consumidor final, caberá ao comprador do aparelho de ar-condicionado recolher a diferença do valor do imposto. Tendo em vista que a alíquota interna para essa operação é 17%, o varejista de calçados deverá recolher para os cofres de SC a diferença (17% - 12%), ou seja, R\$ 170,00 – R\$ 120,00 = R\$ 50,00.

O inciso VIII deste § 2º do artigo 155 da CF/88 define a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS resultante dessa diferença (alíquota interna menos interestadual), definindo que, se se tratar de contribuinte do imposto, como no exemplo da nossa loja de calçados, a ela (destinatária) competirá o recolhimento pela diferença de alíquotas do tributo. Se o destinatário for não-contribuinte, por exemplo, um particular que compra no Estado de São Paulo o mesmo aparelho de ar-condicionado, então a responsabilidade pelo recolhimento dessa diferença caberá ao próprio remetente (no nosso exemplo, o vendedor do aparelho de ar-condicionado, localizado em SP).

A Carta prevê também, expressamente, hipóteses específicas de incidência e de não-incidência do ICMS. É o que tratam os incisos IX e X do § 2º do artigo 155 da CF/88.

Dentre as primeiras, diz o constituinte que o ICMS incidirá

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.

Será útil um exemplo. Um particular, não-contribuinte do ICMS, portanto, que adquira um veículo no exterior do País e providencie sua importação, mesmo que o bem seja destinado a fim nobre, como transporte de pessoas com necessidades especiais, em princípio, deverá recolher o ICMS-*importação*, por ocasião do desembarço aduaneiro do veículo, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o seu domicílio, mesmo que o veículo sofra o desembarço no porto do outro Estado.

Uma outra regra a ser observada ainda no que diz com situações particulares de incidência do imposto, refere-se à prestação de serviços.

No começo deste caderno, item 3.1 (impostos), alertamos para os graves problemas envolvendo a sobreposição indevida de competências exemplificando, justamente, com a situação vivida por Estados (ICMS) e Municípios (ISS), que disputam incidências em relação à comercialização de “*software*” e “*streaming*”.

A hipótese trazida pelo constituinte estabelece a incidência do ICMS “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”. A questão é explosiva, havendo intermináveis disputas judiciais questionando a constitucionalidade de incidências envolvendo mercadorias e serviços.

Na ADI 5576, de 10/9/2021, discutiu o Tribunal Constitucional acerca da incidência tributária sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programa de computador, com interpretação conforme a Constituição. O problema girava em torno de qual incidência (ISS x ICMS) e em quais circunstâncias (*software* de prateleira x *software* por encomenda). No ano de 1998 (RE 176.626), declarou o STF a impossibilidade de incidência do *ICMS* sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, entendendo-se que tal operação tem como

objeto o direito de uso de bem incorpóreo insuscetível, portanto, de ser incluído no conceito de “*mercadoria para fins de ICMS*”. Todavia, na mesma ocasião, foi reconhecida a constitucionalidade da incidência do imposto estadual (ICMS) sobre a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, os chamados *softwares* “de prateleira” (*off the shelf*). Esse entendimento foi mantido no julgamento do RE 199.464, de 2/3/1999, concluindo-se que a comercialização e revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual produzida em massa não caracterizam o licenciamento ou cessão do direito de uso da obra. Considerou-se, portanto, que se tratava de mercadoria e, assim, sujeita ao ICMS. O posicionamento foi reafirmado no RE 285.870-AgR, de 17/6/2008.

Entretanto, essa posição foi revista, tendo-se afastado a distinção (“prateleira” x “encomenda”) em função do caráter customizado ou não do programa de computador.

Dessa forma, nas ADIs 1.945 e 5.659, julgadas em 24/2/2021, entendeu-se que as operações relativas ao licenciamento ou cessão do direito de uso de *software*, seja ele padronizado ou elaborado por encomenda, devem sofrer a incidência do ISS, e não do *ICMS*, com base na lista de *serviços* tributáveis pelo ISS, anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (“licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”).

Noutro giro, como vimos atrás, a locução “não incidirá” equivale, aqui, à imunidade. Portanto, no inciso X do § 2º do artigo 155 da CF/88, encontram-se elencadas situações de imunidade tributária relativamente ao ICMS.

A primeira hipótese de imunidade específica diz respeito às operações de exportação. Já foi afirmado neste caderno não haver sentido em exportar tributo. Se assim o fizéssemos, estaríamos tirando competitividade de nossos produtos, pois todos os países precisam de divisas para equilibrar sua ba-

lança de pagamentos. E a maneira de viabilizar a entrada de dólares e euros é, justamente, exportar produtos brasileiros. Daí que a alínea “a” prevê a não-incidência do ICMS “sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior”. E mais, para tornarmos mais viável a exportação, assegurou-se a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Ou seja, nestes casos, assegurou-se o crédito do ICMS pela entrada das mercadorias, mesmo que a saída se dê não-tributada. Na prática, implica maior rentabilidade e lucro para o exportador.

Houve também, por parte do constituinte, uma preocupação com nossa matriz energética e as matérias primas ali envolvidas, colocando-se a salvo do ICMS as “operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”. A medida é importante, porque evita benefício tributário exagerado a Estados produtores desses insumos, tornando esses bens menos caros no mercado e, com isso, diminuindo também a pressão inflacionária.

O ouro, já comentado em passagem deste caderno, quando da discussão do IOF, também não sofrerá incidência do ICMS nessas hipóteses, isto é, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial. Aqui, o único imposto a ser cobrado será, reiterar-se, o IOF.

Entendeu o constituinte, finalmente, pela não-incidência do ICMS nas “prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”. Emissoras de rádio e TV abertas, portanto, estão imunes ao ICMS, mas, mesmo assim, permanecem como contribuintes do imposto e, portanto, sujeitas à emissão de nota fiscal. A Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina – SEF/SC –, assim decidiu na Consulta 41/2018:

ICMS. RADIODIFUSÃO SONORA DE RECEPÇÃO LIVRE E GRATUITA DE SONS (EMISSORA DE RÁDIO). SERVIÇO SOB A INCIDÊNCIA DO ICMS ATÉ O ADVENTO DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42/2003, QUE LHE CONCEDEU IMUNIDADE. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NÃO TEM O CONDÃO DE RETIRAR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL O PODER DE EXIGIR O CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, NEM TRANSFERE AO MUNICÍPIO A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, MODELO 21, JÁ QUE É CONTRIBUINTE DO IMPOSTO.

Tamanha a importância e complexidade do ICMS, que o constituinte importou-se – além da clara definição, no Texto Maior, de algumas hipóteses específicas de incidência e de não-incidência, como acima descrito – em definir, também, um aspecto da base de cálculo, deixando claro que o imposto “não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos”. Ou seja, quando incidirem concomitantemente o IPI e o ICMS, em operação realizada entre contribuintes, o primeiro (IPI) não integrará a base de cálculo do segundo (ICMS). A opção é lógica e acertada, pois não há cabimento, em sendo a mesma operação sobre o mesmo produto, com impostos que tomam com substrato, ambos, a produção e circulação de bens, que o IPI integre a base de cálculo do ICMS. Mas, como comentado ao longo deste caderno, às vezes mesmo as obviedades devem ser repetidas.

Lembre-se que o ICMS é um imposto instituído e cobrado por todos os Estados da federação, constituindo-se em

sua maior fonte de receita. Daí a necessidade de se estabelecerem parâmetros mínimos, em nível nacional, para que sua arquitetura seja a mais homogênea possível, evitando a “guerra fiscal”. E foi justamente isso que o constituinte fez ao vincular à edição de Lei Complementar (nacional, é certo) vários dos elementos que compõem nosso imposto. Portanto, deverá a Lei Complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

A preocupação com a carga tributária incidente sobre a matriz energética e, conseqüentemente, com o nosso desenvolvimento se mostra, mais uma vez, quando a Carta cuida da energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, permitindo, sobre tais insumos estruturais, que incidam somente o ICMS, o II e o IE.

Ademais, lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo receberam do Texto Maior, pelos mesmos motivos

estratégicos, exaustiva e minuciosa atenção, aqui de reprodução desnecessária.

2.3.6.2.3 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

O último imposto elencado na Carta (inciso III do artigo 155, CF/88) de competência dos Estados é o IPVA – imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

O produto do imposto caberá ao Estado onde registrado (emplacado) o veículo, sendo que 50% desse valor é destinado ao Município em que licenciado o bem (art. 158, inc. III, CF/88). Portanto, a disputa por receitas acaba gerando disputas interessantes, como as que envolvem veículos de locadoras, normalmente emplacados em Estados com menor alíquota do IPVA. O Colendo Tribunal, no Tema 708, entendeu pela “possibilidade de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em Estado diverso daquele em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário”, vinculando o imposto ao local do licenciamento. Já no Tema 1198, definiu o Tribunal Maior “a constitucionalidade da cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) por Estado diverso da sede de empresa *locadora* de veículos, quando esta possuir filial em outro Estado, onde igualmente exerce atividades comerciais (distinção do Tema 708, RE 1.016.605)”.

Outra questão que com frequência aporta nos fóruns respeita às anterioridades de exercício e nonagesimal quando da majoração do IPVA. Na ADI 5282, publicada em 7/11/2022, sufragou-se a tese seguinte:

I - No caso de um tributo sujeito duplamente à anterioridade de exercício e à noventena, a lei que institui ou majora a imposição somente será eficaz, de um lado, no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação e, de outro, após decorridos noventa

ta dias da data de sua divulgação em meio oficial. Logo, a contar da publicação da lei, os prazos transcorrem simultaneamente, e não sucessivamente. II - Não há desvio de finalidade no caso de lei ordinária alterar o aspecto temporal do IPVA para viabilizar, a um só tempo, o respeito à garantia da anterioridade, inclusive nonagesimal, e viabilizar a tributação dos veículos automotores pela alíquota majorada no exercício financeiro seguinte ao da publicação desse diploma legal. Afinal, a finalidade da legislação é lícita e explícita. III - O princípio da igualdade tributária não resta ofendido na hipótese de um veículo automotor novo submeter-se a alíquota distinta de *IPVA* em comparação a outro automóvel adquirido em anos anteriores no lapso referente aos 90 (noventa) dias da noventena, em certo exercício financeiro. Sendo assim, pela própria sistemática de tributação do *IPVA* posta na legislação infraconstitucional, não se cuida de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Dessa forma, deixou claro o Tribunal Constitucional que ambas as anterioridades devem ser observadas pelo Estado, sendo contados os prazos a partir da data da publicação da lei que majorar o IPVA. Os prazos, evidenciaram, são simultâneos, e não sucessivos (isto é, e por exemplo, a Lei publicada em 1º/12/22 terá efeitos 90 dias após, ou seja, em 1º/3/2023). Entendeu-se inexistir desvio de finalidade pela alteração do aspecto temporal do IPVA e, com isso, viabilizar o cumprimento do princípio da anterioridade (em seu duplo sentido) e a cobrança do imposto pela alíquota majorada no exercício seguinte ao da publicação da lei (em nosso exemplo, no ano de 2023). O Tribunal também repeliu a tese da isonomia. Aqui, o contribuinte alegava que o veículo novo estaria submetido à alíquota maior (e, portanto, pagaria IPVA de valor mais alto) se comparado a veículo adquirido em anos anteriores (e até mesmo, poder-se-ia dizer, a veículo

novo adquirido 1 dia antes da entrada em vigor da nova lei). De fato, o argumento não convence pois, se adotado, engessaria eternamente o legislador quando da majoração da alíquota, pois sempre haverá como comparar alíquotas incidentes e impostos pagos em tempos distintos. Além disso, confere tratamento absolutamente idêntico para quem se encontra em situação semelhante.

Assunto sempre recorrente diz respeito à responsabilidade tributária do credor fiduciário, tendo-se definido, no Tema 1153 (vide STF, ARE 1358931 AgR-ED-EDv, publicado em 5/5/2023), ser “legitimado o credor fiduciário para figurar em execução fiscal de cobrança do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) incidente sobre veículo objeto de alienação fiduciária”, o que definitivamente não agradou às instituições financeiras.

Pela dicção empregada pela Carta, as alíquotas mínimas do IPVA serão fixadas pelo Senado Federal. Observe bem que, em relação ao ITCMD e ao ICMS, como visto acima, e ao contrário do que se dá com o IPVA, a Resolução do Senado servirá para fixar as alíquotas máximas desses impostos.

Um último aspecto a considerar é a previsão constitucional permitindo sejam estabelecidas alíquotas do IPVA “diferenciadas em função do tipo e utilização”.

A norma busca permitir uma tributação distinta (via alíquotas), a depender da função dada ao veículo e à sua utilização.

Na ADI 6074, publicada em 8/3/2021, decidiu-se pela constitucionalidade material de lei do Estado de Rondônia que isentou do IPVA os veículos de pessoas portadoras de doenças graves, afirmando-se não violado o princípio da isonomia e que respeitada a função “extrafiscal” do imposto, sem desbordamento do princípio da proporcionalidade, sendo a lei abstrata e impessoal. No caso concreto, porém, houve declaração de inconstitucionalidade formal, com modulação, pois a lei envolvia renúncia de receita, não es-

tando a proposta legislativa acompanhada da indispensável estimativa do impacto financeiro e orçamentário.

2.3.6.3 Impostos dos Municípios

Os Municípios são importantes atores no cenário tributário brasileiro. Arrecadam valores expressivos e, por outro lado, prestam qualificados serviços de saúde, saneamento, recolhimento de resíduos sólidos, educação, pavimentação de ruas, exercem o poder de polícia, fiscalizando estabelecimentos que prestam serviços sensíveis ao público, por exemplo.

Por isso, além das taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais de seus servidores, estão autorizados pela Carta a instituírem três impostos, a saber: o Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto de 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 (ITIV, sendo também utilizada a antiga sigla ITBI) e o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (ISS ou ISSQN).

É sobre eles que iremos nos debruçar nas páginas abaixo.

2.3.6.3.1 Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

Em relação ao IPTU, preocupou-se o Texto Maior exclusivamente em discutir a aplicação do princípio da progressividade e com a incidência de alíquotas diferenciadas em razão da localização e uso do imóvel além de, por conta da Emenda Constitucional n. 116/2022, estender o conceito de imunidade previsto no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, CF/88, (“templos de qualquer culto”), às hipóteses de imóveis locados.

Os detalhes de sua operacionalidade encontram-se no CTN.

O primeiro aspecto a discutir diz com a progressividade do IPTU, assumindo ela clara feição extrafiscal.

Assim, a progressividade do IPTU aparece em dois dispositivos constitucionais: no artigo 156, § 1º, inciso I, e no artigo 182, § 4º, inciso II.

Lembre-se, por importante, que aqui se trata de imposto “real”, mas que, mesmo assim, vem alcançado pelo princípio em tela, a despeito da ainda viva controvérsia doutrinária sobre o tema.

A progressividade primeira prevista no art. 156, § 1º, inc. I, CF/88, relaciona-se com o valor do imóvel. Quanto mais valioso o bem, maior a alíquota incidente, supostamente por revelar simétrica capacidade econômica do contribuinte.

De se sublinhar que este dispositivo específico veio incluído na Carta somente no ano de 2000, através da EC n. 29.

O primeiro questionamento surgido foi em relação à constitucionalidade da EC n. 29/2000, justamente por introduzir a variável “tempo” dentre as hipóteses de progressividade desse imposto.

O Tema 94 (STF), com o julgamento do *leading case* RE 586693, definiu a constitucionalidade da EC 29/2000, “no que estabeleceu a possibilidade de previsão legal de alíquotas progressivas para o IPTU de acordo com o valor do imóvel.”

Lado outro, também restou assente que as legislações municipais anteriores à promulgação da Emenda n. 29/2000 pelo Congresso Nacional, prevendo a progressividade do IPTU por conta do valor do imóvel, são inconstitucionais, conforme afirmado pelo Tribunal Supremo, como se vê, exemplificativamente, do RE 1363772 AgR, publicado em 15/6/2022, assim ementado:

Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. IPTU. *Progressividade*. Período anterior à EC 29/2000. Inconstitu-

cionalidade, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. 4. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 5. Negado provimento ao agravo regimental. Verba honorária majorada em 10%.

A outra progressividade do IPTU, aquela constante do artigo 182, § 4º, inciso II, da Carta Federal, vem assim desenhada:

§ 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: II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

Diferentemente do que consta do dispositivo antes analisado, aqui a progressividade há de se dar por previsão em lei específica para a área a ser incluída no Plano Diretor do Município, este entendido como verdadeiro instrumento de política urbana. Devem ser observados, ainda, os “termos da lei federal”, o que significa dizer que o Plano Diretor deve observar o contido na Lei n. 10.257/2001, que introduziu entre nós o Estatuto da Cidade. Antes da edição dessa lei, impossível falar-se em progressividade do IPTU em face da função social da propriedade (STF, RE 338589 AgR, publicado em 15/8/2008).

A ideia por trás deste delineamento normativo é evidente: induzir o comportamento dos proprietários de imóveis urbanos no sentido de utilizarem adequadamente o solo, dada a função social da propriedade (inciso XXIII, art. 5º; art. 170, inc. III; art. 182, § 2º, art. 184; art. 185, par. único e art. 186, todos da CF/88) e a responsabilidade que

isso encerra, notadamente num país com diversas carências materiais, como o de moradia, por exemplo (art. 6º, CF/88).

Uma das políticas de “induzimento comportamental” é, justamente, a sanção em sua feição punitiva, técnica simplista e, por vezes, inadequada. Aqui, optou o constituinte por punir, de várias formas, o cidadão que não utiliza o solo conforme a definição estatal, essa que se pode facilmente modificar ao sabor dos interesses de ocasião.

Para o interesse de nossa disciplina, uma das sanções impostas ao “transgressor” da norma é, pois, a progressividade do IPTU no tempo. Assim, quanto maior o lapso temporal que o imóvel se encontre, na leitura oficial, sem cumprir sua função social (utilização inadequada), maior será o valor do imposto a ser pago pelo contribuinte.

Outra alteração introduzida pela EC 29/2000, respeitante ao IPTU, previu a possibilidade de serem aplicadas alíquotas diferentes em razão da localização e uso do imóvel.

Aqui, pode o legislador ordinário municipal, por exemplo, distinguir entre imóveis residenciais e comerciais (STF, RE 423768, publicado em 10/5/2011), e entre imóveis localizados em diferentes bairros de um Município.

Por fim, a Emenda Constitucional n. 116/2022 introduziu o § 1º-A ao artigo 156, definindo que, em relação IPTU, os imóveis locados para servirem de “templos de qualquer culto” também se encontram albergados pela imunidade tributária, como anunciado no começo deste item.

2.3.6.3.2 Imposto de 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 (ITIV/ITBI)

Como já referido algures, a solução encontrada pelo constituinte para satisfazer aos reclamos de Estados e Municípios,

no ponto, foi dividir o antigo ITBI (imposto sobre a transmissão de bens imóveis) em ITCMD, estudado acima, de competência dos Estados, e ITIV, alcunhado por muitos, ainda, de ITBI.

O imposto “*inter vivos*” possui, também e obviamente, suas características singulares, que serão aqui exploradas.

Primeira observação: este imposto só incide sobre a transmissão de bens imóveis realizada entre pessoas vivas. Se a transmissão for “*causa mortis*”, incidirá o ITCMD.

Além disso, só haverá falar em imposto “*inter vivos*” quando a transmissão se der sobre patrimônio imóvel. A transmissão de móveis não é alcançada pelo imposto municipal.

Um terceiro ponto. A incidência do ITIV ocorrerá quando a transmissão for onerosa. Ou seja, se se tratar de transmissão de bem imóvel a título gratuito, incidirá o ITCMD, não o imposto “*inter vivos*”.

Havendo transmissão onerosa de bem imóvel, haverá, em princípio, incidência do imposto “*inter vivos*”. Esse, aliás, o entendimento da Corte Suprema, como se constata da decisão proferida no ARE 1322769 AgR, publicado em 20/10/2021, assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A *TRANSMISSÃO* DE BENS IMÓVEIS - ITBI. FATO GERADOR. ARREMATACÃO DE BEM IMÓVEL EM HASTA PÚBLICA. LEI DISTRITAL 3.830/2006. INCIDÊNCIA. 1. Independentemente de se tratar de aquisição originária ou derivada, incide o ITBI na *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 (art. 156, II, da CF). 2. É a transferência de propriedade do bem imóvel que caracteriza o fato gerador do ITBI, a qual, segundo a própria Constituição,

pode ocorrer a qualquer título, desde que não se trate de *transmissão causa mortis* e doação, hipóteses de incidência de outro imposto (art. 155, I, da CF) 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

Para fins de incidência do imposto, bens imóveis, diz a Carta, podem ser os “por natureza ou acessão física”. O solo, o subsolo, o espaço aéreo (art. 79, CC/2002) compõem o conceito de imóvel por natureza. Os demais, como a casa construída no terreno, a formação de ilha, a aluvião e outras figuras previstas no Código Civil (art. 1.248) definem-se como “acessão física”.

O imposto “*inter vivos*” incidirá sobre, ainda, direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

Aqui, algumas considerações se mostram relevantes.

No ARE 1410373 AgR, publicado em 6/2/2023, decidiu o Colendo Tribunal que o fato gerador do ITIV (ITBI) se verifica com a transferência efetiva da propriedade no cartório de registro de imóveis. Assim, a promessa de cessão de direitos à aquisição de propriedade imobiliária não configura hipótese de incidência do ITIV (ITBI), o que não se confunde com a discussão travada no Tema 1.124, da sistemática de repercussão geral, onde a controvérsia se dá sobre a incidência, ou não, quando da cessão de direitos de compromisso de compra e venda. Essa decisão encontra amparo no disposto no artigo 1.227 do Código Civil.

Deixando claro: promessa de cessão não equivale à cessão mesma de direitos de compromisso de compra e venda. Os autos do Tema 1.124, hoje (maio de 2023), encontram-se conclusos ao relator.

O ITIV incide também, anotou-se acima, sobre direitos reais (imóveis), exceto os de garantia.

Relembrando, o artigo 1.225 do Código Civil define o que são direitos reais. Elenca a lei como tais: I - a propriedade; II - a superfície; III - as servidões; IV - o usufruto;

V - o uso; VI - a habitação; VII - o direito do promitente comprador do imóvel; VIII - o penhor; IX - a hipoteca; X - a anticrese. XI - a concessão de uso especial para fins de moradia; XII - a concessão de direito real de uso; e XIII - a laje.

Destes, consideram-se direitos reais de garantia os constantes dos incisos VIII, IX e X, isto é, o penhor, a hipoteca e a anticrese.

Portanto, nestes três casos (assim como na alienação fiduciária sobre bens imóveis, regulada pela Lei n. 9.514/1997), não haverá incidência do ITIV (ITBI). Nas demais hipóteses, pela dicção da Carta, poderá haver a exação do tributo municipal.

O Tribunal Maior decidiu, também, ser inconstitucional lei municipal que prevê a progressividade do ITIV (ITBI), como já havíamos comentado acima, quando da análise do ITCMD, item 2.3.6.2.1, e consoante o ditado pela ementa n. 656, da súmula do STF, que se repete novamente: “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 ITIV (ITBI), é intuitivo, compete ao Município onde localizado o bem imóvel.

Situação especial de não-incidência do imposto será verificada quando a transmissão ocorrer sobre bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital. Regra geral de imunidade do ITIV (ITBI), nesta hipótese, será a seguinte: se o bem imóvel for transferido do patrimônio de uma pessoa física para o de uma pessoa jurídica, por exemplo, a fim de integralizar o capital (aumentar a participação dessa pessoa física na sociedade), não haverá incidência do imposto, uma vez prevista a imunidade.

Haverá incidência do ITIV (ITBI), porém, mesmo nesses casos, quando “a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens

imóveis ou arrendamento mercantil” (art. 156, § 2º, inc. I, parte final, CF/88).

Veja-se que o traço definidor se centra na “atividade preponderante” daquele que recebe o imóvel, incidindo o imposto se for ela uma atividade imobiliária. E essa (a atividade preponderante) será sempre apurada tomando-se por referência a receita operacional da pessoa jurídica.

No Tema 796, originado do RE 796376, publicado em 28/8/2020, entendeu o Colendo Tribunal que a imunidade do ITIV (ITBI) de que estamos tratando só é aplicada até o limite do capital social a ser integralizado, isto é, alcança apenas “a integralização do *capital* por meio de bens imóveis”, imunizando “exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do *capital* social subscrito. Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o *capital* subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI”.

A decisão do Tribunal Supremo não foi unânime e está longe de se ter como pacificada a discussão na doutrina.

2.3.6.3.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. ISS (ISSQN)

O terceiro e último imposto de competência dos Municípios é o ISS, também, conhecido pela sigla ISSQN.

A definição desse imposto passa, fundamentalmente, pelo conceito de serviço.

O ISS é um imposto-universo, como se costuma a ele referir a boa doutrina. Possui tantas nuances que seu estudo merece atenção exclusiva, com o destaque devido.

Linhas gerais, pode-se aqui referir que se trata de imposto com antiga previsão constitucional, de forma bastante diversa da atual, é verdade. A Carta de 1934 referia a um

“imposto sobre diversões públicas” (art. 13, § 2º, inc. III), vendo alguns, nisso, o ancestral jurídico do ISS.

A Constituição de 1946 manteve esse imposto sob a competência dos Municípios, destinando-lhe também o imposto de “indústrias e profissões” (art. 29, inc. V).

De forma muito sumariada e singela, pode-se afirmar que antes da reforma introduzida pela Emenda Constitucional n. 18/1965, os impostos de transações, incidentes sobre a hospedagem e locação de bens móveis, consertos diversos, construção civil e similares, eram de competência dos Estados, cabendo aos Municípios os impostos pouco mencionados: a) indústria e profissões (incidindo sobre o exercício das atividades lucrativas) e b) diversões públicas, que recaía sobre jogos e diversões públicas genericamente consideradas.

O atual desenho do ISS pode ser encontrado, justamente, na Emenda Constitucional n. 18/1965, a qual permitiu, de todos sabido, a edição do Código Tributário Nacional.

Na EC n.18/65 fez-se constar, vez primeira, a locução “imposto sobre serviços de qualquer natureza” - ISS, vindo ele a substituir o antigo “imposto sobre indústrias e profissões”.

Desde sua concepção, o ISS vem pensado e organizado como um imposto construído residualmente. Na atual Carta, como se observa do inciso III do artigo 156, que apresenta o imposto, diz competir aos Municípios o Imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Assim, para desvendar o ISS, tem-se que apartá-lo do ICMS.

Na redação primeva, quando da edição da EC n.18/65, também se verifica o emprego da mesma técnica de definição do sentido do ISS, ainda hoje de certa forma emprega: a exclusão. O artigo 15 da Emenda de então traçou o seguinte perfil do ISS: “Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na com-

petência tributária da União e dos Estados”. Os serviços não compreendidos na competência dos outros entes tributantes (União e Estados), seriam tributados pelos Municípios. A Lei Complementar estabelecerá os critérios distintivos das atividades relativas a “serviços de qualquer natureza” (imposto municipal) daquelas compreendidas como “operações relativas à circulação de mercadorias” (imposto estadual).

Esse desenho, essa técnica, veio repetida quando da Constituição de 1967, reforçando a ideia de “residualidade” do ISS, quando a ele se refere no artigo 25: “Compete aos Municípios decretar impostos sobre: I – (...); II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar”.

A partir da Carta de 1967, à Lei Complementar cabe definir quais os serviços que se encontram incluídos na competência dos Municípios, modificando assim a perspectiva do ISS, que deixa de ser tratado como uma espécie de imposto “residual”.

Atualmente, a competência para a instituição deste importante (e por vezes complexo) imposto pertence aos Municípios, sendo sua denominação definida como econômica (e não jurídica), uma vez que o fenômeno tributável é a circulação/prestação de serviços a terceiros, seu fato gerador se liga à prestação desses serviços, sua base de cálculo diz com o preço do serviço e o contribuinte não é outro que não, justamente, o prestador desse serviço.

Além disso, os serviços vêm agora definidos em Lei Complementar específica (LC 116/2003, alterada pelas LCs 157/2016, 175/2020 e 183/2021), a qual estabelece extensa lista (anexa) de serviços tributáveis e suas exceções, regulando também situações nas quais serviços e mercadorias são prestados conjuntamente, como se verifica, por exemplo, no item 7.02, da lista, assim redigido:

“Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)”.

É claro que os serviços de competência dos Estados – “transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” – alcançados pelo ICMS, também não poderão figurar na lista de serviços anexa à LC 116/2003.

Pela dicção da atual Carta, ademais, à Lei Complementar caberá outras três importantes funções relativamente ao ISS, a saber: a) fixação de suas alíquotas máximas e mínimas; b) exclusão, de seu campo de incidência, das exportações de serviços para o exterior e c) a regulação da forma e das condições a respeito de isenções, incentivos e benefícios fiscais (concessão e revogação).

A primeira delas – harmonização e estruturação das alíquotas do ISS – é objeto de preocupação do constituinte também em relação a outros impostos, como o ITCMD (que terá as alíquotas máximas fixadas pelo Senado da República, art. 155, § 1º, inc. IV, CF/88), o ICMS (que terá definidas as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação pelo Senado Federal, art. 155, inc. IV, CF/88; as alíquotas mínimas, nas operações e prestações internas, e as alíquotas máximas, nas mesmas circunstâncias, poderão ser fixadas pelo Senado, esta última para resolver conflito específico envolvendo Estados da federação) e o IPVA (cujas alíquotas mínimas vêm fixadas pelo Senado da República, podendo-se ainda adotar alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo automotor).

Seu objetivo é evitar que os impostos se transformem em campo de batalha entre os entes tributantes e, também, impedir que o legislador ordinário exagere na exação ou, noutra via, dispense arrecadação necessária às crescentes necessidades públicas atendidas pelo Estado. Daí o controle exercido pelo Senado Federal, inclusive por meio das alíquotas dos impostos.

A segunda função reservada à Lei Complementar que veicula o ISS diz com a “exclusão, de seu campo de incidência, das exportações de serviços para o exterior”.

Como já visto quando do estudo do ICMS (item 2.3.6.2.2), todos os países do mundo buscam desonerar seus produtos e serviços destinados à exportação, a fim de emprestar competitividade ao produtor nacional e para que divisas internacionais ingressem nos cofres públicos.

Portanto, a medida é salutar e se encontra em absoluta sintonia com o desenhado em toda a Carta de 1988.

Por último, caberá à Lei Complementar do ISS regular os casos de concessão e revogação de isenção, benefícios e incentivos fiscais.

Esse dispositivo repete, em relação ao ISS, o que fora previsto para o ICMS (art. 155, inc. XII, alínea “g”, CF/88).

Em homenagem ao princípio federativo, apresentado neste caderno no item 2.1, cuidou o constituinte de preservar os interesses dos entes tributantes evitando, o mais possível, sejam utilizados os tributos como instrumentos de disputas e demonstração de irracionalidade predatória.

Por isso que, tanto em relação ao ICMS quanto no que se refere ao ISS, previu a Carta uma espécie de cláusula de preservação das receitas firmada entre os entes tributantes, modificável apenas por Lei Complementar, observando então que as hipóteses de concessão e revogação de “favores fiscais”, tais a isenção, benefícios e incentivos fiscais, serão por ela (Lei Complementar) veiculadas.

A análise de algumas decisões do Colendo Tribunal permitirá entender melhor a moldura definida pela Carta a este importante imposto municipal.

Assim, quando da ocorrência de atividades mistas, como se verifica na cessão de uso de espaço de cemitérios (item 25.05, Lista de Serviços Anexa à LC 116/2003), incidirá o ISS, porque engloba os serviços de custódia e conservação de restos mortais (STF, ADI 5869, publicada em 2/3/2023).

Outro tema atualíssimo refere-se à discussão respeitante à incidência (ou não) do ISS sobre a cessão de direito de uso de marca, reconhecendo-se a repercussão geral (RE 1.348.288-RG/SP, publicado em 18/5/2023, Tema 1.210, ARE 1340196 AgR-ED, publicado em 25/8/2022), não havendo conclusão até a redação final deste caderno (janeiro de 2024).

Tem-se decidido que consórcios públicos de serviço de saneamento encontram-se albergados do ISS pela imunidade (recíproca) tributária, em razão da essencialidade da atividade (tema já analisado neste caderno, item 2.3.5.8, “a”), estendendo-se o conceito à pessoa jurídica de direito privado prestadora desse serviço público (de cunho essencial e exclusivo do Estado) (ACO 2.730-AgR e ARE 1354360, AgR terceiro, publicado em 13/9/22).

Contratos de franquia (“*franchising*”) também foram escrutinados pela jurisprudência do Tribunal Constitucional, decidindo-se pela constitucionalidade da incidência do ISS nesta hipótese (RE 1359216 AgR, publicado em 1/7/2022).

Por fim, questão interessante, e que foi enfrentada pelo TJSC/Academia Judicial quando da contratação de prestadores de serviços (professores, palestrantes doutros Estados, por exemplo), diz respeito ao cumprimento de obrigação acessória consistente no cadastramento desse profissional no sistema do Município onde prestado o serviço. A Corte

Maior no RE 1167507, publicado em 16/3/2021, decidiu ser inconstitucional, por incompatível com a Carta de 1988, “normativa que prevê a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestadores de serviços não estabelecidos no território do Município, impondo-se ao tomador o recolhimento do ISS quando descumprida a obrigação”.

Parte III

REFORMA TRIBUTÁRIA. A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132/2023

1 Como domar o seu dragão (ou como fazer uma reforma tributária pra valer)

Para organizar um sistema tributário, existem dois caminhos, duas opções claras, tal qual acontece hoje nos sistemas previdenciários: o primeiro é o princípio do benefício; o segundo modelo ou princípio é o da capacidade de pagamento (gostamos de falar em “capacidade contributiva”). No modelo do benefício, os tributos se relacionam com a efetiva utilização de bens públicos e os impostos são proporcionais aos benefícios gerados pelos programas públicos. No segundo (capacidade de pagamento), o imposto é calculado não com base no benefício esperado, mas de forma a respeitar a renda ou riqueza do contribuinte. Maior renda implica maior tributação.

Estes dois modelos vêm permeados por outros princípios, como o da justiça fiscal e o da isonomia (horizontal e vertical), tão abstratos como costuma ser esse tipo de norma.

Quando se decide quais impostos incidirão sobre nossos bens, renda e consumo, está-se na verdade definindo qual Estado queremos, ajustando a forma como serão transferidos os recursos privados (das famílias e empresas) para os cofres

do tesouro, a fim de financiar políticas públicas e custear a máquina estatal.

Assim, uma boa reforma fiscal deve ser desenhada a partir de alguns princípios básicos e inarredáveis, independentemente da matriz eleita (benefício ou capacidade), destacando-se aqui alguns deles: progressividade, equidade, simplificação, segurança (estabilidade) e, no caso brasileiro, coordenação em nível federal.

Além disso, e seguindo as premissas maiores, para ser e manter-se saudável, um sistema tributário moderno deve observar cinco requisitos igualmente conhecidos dos tributaristas: 1. O primeiro deles é a neutralidade. A expressão revela que o desenho dos tributos deve minimizar a interferência dos sinais e informações gerados pelos mercados com o objetivo de evitar alocações menos-do-que-ótimas as quais, se não evitadas, tendem a reduzir o bem-estar social. A ideia aqui é que o tributo interfira o mínimo possível na eficiência do sistema econômico; 2. O segundo é a suficiência. Com isso quer-se dizer que a arrecadação deve ser suficiente para cumprir os compromissos do Estado; 3. O terceiro é a equidade. Este é um requisito inafastável, mas sempre de difícil consecução. A ideia que perpassa a equidade é a da capacidade tributária, econômica ou contributiva. Aqui, o conceito quer significar que o peso da carga fiscal deve ser distribuído de maneira equitativa entre os distintos setores da sociedade, respeitada a capacidade de cada grupo; 4. O quarto é a simplicidade. Qualquer sistema tributário, para ser eficiente e justo, deve ser simples e de fácil acesso e compreensão para o contribuinte, até mesmo como forma de minimizar a evasão (fraude, sonegação, falsificação) e a elusão (abuso de formas); 5. O quinto é o do crescimento e estabilidade de preços. Por aqui, defende-se que a estrutura tributária deve prever a possibilidade de suavizar os ciclos econômicos (uma aproximação da ideia schumpeteriana),

auxiliando na evitação das pressões inflacionárias e das tendências recessivas que aumentam o desemprego.

A reforma trazida pela EC 132/2023, em nossa leitura, não guardou de observar nenhum dos elementos acima.

Nosso dragão não será domado por essa reforma. Pelo contrário. Ele se voltará enfurecido e o inescapável aumento da carga tributária trará reflexos negativos duradouros em nossa economia e, portanto, em nossas vidas.

2 Críticas à reforma

Começa-se afirmando uma verdade irrefutável: a reforma é composta por diversos artigos que modificaram, revogaram e introduziram muitos outros artigos na Constituição Federal e no ADCT, compondo um texto de 37 páginas. Ainda, várias das normas constantes da EC 132/2023 não constam da Carta Maior nem de seu ADCT. Para entender o tamanho da reforma e sua incrível e desnecessária complexidade e inconsistência, deve-se ter em mãos a Carta e o ADCT compilados, bem como o texto da própria EC. Vejam-se, por exemplo, os artigos 6º, 7º, 8º e 9º da Emenda.

A multicitada EC 132/2023 se diz simplificar o sistema tributário. Não o fez!

De fato, o objetivo deste caderno é, acima de tudo, informar os alunos da ESMESC sobre o sistema tributário brasileiro, notadamente a partir da edição da EC 132/2023. A crítica fundamentada, evidentemente, faz parte dessa análise. Porém, para não poluir o texto de estudo, optamos por concentrar neste item as principais defecções por nós encontradas na Emenda reformista, permitindo que o aluno tenha em mãos uma ferramenta útil aos seus estudos preparatórios, sem necessidade de refletir sobre o acerto ou erro das opções legislativas. O importante é entender a reforma havida!

Tem-se afirmado, com razão, que nosso sistema tributário pré-Emenda não era simples ou acessível ao contribuinte,

nem tão transparente como deveria ser, estava longe de prestigiar a justiça fiscal, vinha marcado pela ineficiência que, de maneira coadjuvante, auxiliava na asfixia do desenvolvimento do país e não se pode dizer, sem rubor na face, que a carga dos impostos e quejandos seja módica. Ademais, melhor nada referir acerca da evasão dos tributos.

Quando se fala em reforma tributária no Brasil, as questões que logo surgem à cabeça são essas: qual o diagnóstico realizado que motiva a reforma? Quem realizou e de que forma foi elaborada essa verificação acerca da necessidade de mudanças? Qual o escopo do modelo proposto pela EC 132/2023? As alterações modificarão esse estado de coisas? Não deveríamos, antes, repensar o tamanho do próprio Estado, sua eficiência, seu sistema político e partidário, não seria oportuno rediscutir a fragmentação administrativa onde municípios não possuem a menor capacidade de sustentar sequer a folha de pagamento de seus servidores e corpo político e administrativo?

Para exemplificar, o IBS e a CBS são intrincadíssimos, remetem boa parte de sua regulamentação à LC, criam um anômalo Comitê Gestor que necessitará de permanente negociação e arranjos institucionais para sobreviver. A União vem brindada com mais um imposto e uma contribuição, e não se viu, em momento algum da reforma, as prometidas transparência, simplificação ou diminuição da carga tributária.

A só junção de vários impostos sob uma única rubrica nada simplifica nem reduz peso tributário algum. O que importa, no fundo, são as hipóteses de incidência, as formas aviadas pelo Estado para retirar recursos do particular.

A reforma aprovada reformula, basicamente, a tributação sobre o consumo e traz outros penduricalhos e uma grande novidade que, de nosso lado, mais assusta do que acalma, como veremos.

A questão de fundo é que, na verdade, a reforma veio mais ao encontro das necessidades de caixa do Estado do que qualquer outra coisa.

Outras opções poderiam ser consideradas para se atingir esse objetivo arrecadatário, como o estímulo à atividade econômica e o combate à sonegação, flagelo esse sempre escondido embaixo do tapete.

A reforma mantém fortemente a tributação indireta, invisível, que penaliza e onera os mais pobres, que gastam mais de $\frac{1}{4}$ de sua renda no pagamento de impostos.

O texto reformista está repleto de princípios exageradamente vagos e de observância quase-facultativa (utilizando, por exemplo, as locuções “sempre que possível”, “buscando atenuar”), alonga a reforma até 2097! Quem de nós estará vivo até lá?), cria mais tributos e um cipal de Leis Complementares que irão gerar ainda mais confusão, atraso e discussão judicial, onerando a vida dos brasileiros e gerando honorários a uns poucos que serão aquinhoados com menor tributação! A EC aumenta a base para a tributação da COSIP, do IPVA, do ITCMD, cria uma miríade de fundos, fundo gestor, ao mesmo tempo que prevê benefícios, isenções, créditos presumidos preocupando-se com toda a sorte de pormenores insignificantes, como o tratamento tributário a ser dado “[a]os sucos naturais sem adição de açúcares e conservantes”. Deveria mesmo o legislador de uma reforma constitucional monumental e histórica preocupar-se com os sucos naturais?

Fato é que, resultado imediato da reforma, o ICMS já possui alíquotas mais elevadas em 10 Estados da federação, tornando a vida de todos mais cara. Culpa dos Governadores gananciosos? Não nos parece. O problema é que o cálculo do retorno/repartição do IBS, que será o substituto, no Estado, do ICMS a partir de 2033, levará em conta a arrecadação do período que antecede a entrada em vigor do novo tributo. Portanto, em 10 anos, aqueles que não elevaram a alíquota

do ICMS agora poderão ter menor participação no bolo arrecadado no futuro, comprometendo as funções básicas do seu Estado. O custo político agora era grande, e nem todos os Governadores conseguiram equacionar esse tema junto às Assembleias Legislativas e Federações de Indústria e Comércio, por exemplo. Mas a conta, injusta, virá.

De acordo com dados divulgados pela associação e sindicato nacional das concessionárias privadas de serviço público de água e esgoto, os tributos hoje incidentes sobre tais operações representam cerca de 9,25% da tarifa de saneamento. Com a reforma, estima-se que alcancem expressivos 27%. Fala-se na instituição do maior IVA do planeta, alcançando uma tributação mais elevada do que aquela praticada pelos países pertencentes à OCDE. Em resumo, a reforma tende a ser claramente inflacionária.

Numa Emenda desse porte, pretensiosa, seria de esperar que tivesse o legislador reformista o cuidado de ao menos buscar resolver a distorção havida na base de incidência do Imposto de Renda, pois aqui no Brasil tributam-se essencialmente os salários, não a renda. Diz-se, inclusive, que os 0,01% mais ricos pagam apenas 1,76% de alíquota efetiva do IR. A alíquota, que deveria ser, pela Carta Maior, progressiva, a partir de certo ponto passa a ser claramente regressiva. Incríveis 0,1% dos brasileiros que prestaram contas à RFB concentram quase 12% de toda a renda declarada, sendo que os 10% mais ricos concentram mais de 51% da renda nacional. Aos 50% mais pobres cabem 15% da renda, uma distorção odiosa, secular e injusta que passou ao largo da reforma. Não nos parece que “*cash back*” algum, retirando dos poucos que pagam muito – a classe média – e entregando aos menos favorecidos, tenha o condão de dar efetividade ao princípio da justiça fiscal. Em resumo, novamente não se convocaram os ricos à contribuição para a construção da Nação.

Por fim e com efeito, o que igualmente impressiona, preocupa e angustia, é que ninguém sabe informar quanto vai ser cobrado a título de tributos sobre o consumo (o nosso IVA caseiro – IBS/CBS) e sobre o imposto seletivo (IS), aquele que se diz criado para proteger o meio ambiente e a saúde. Nesse giro, é bem provável que os combustíveis fósseis (gasolina e diesel) sejam, logo ali na frente, objeto de cobrança do IS, sem que se saiba, minimamente, quanto vamos pagar. Temos que aguardar, esperançosos, pelas alíquotas de referência (ou malditas, como já dito com bom humor por quem entende do tema). De tudo, restam dúvidas e incertezas.

3 A estrutura da EC 132/2023

Para nos situarmos, faremos uma rápida leitura inicial da EC reformista.

A Emenda Constitucional possui 23 artigos os quais serão aqui, muito superficialmente, comentados em seus aspectos mais destacados.

Pelo art. 1º, modificam-se e acrescentam-se dispositivos ao corpo da Constituição Federal. Inclui-se a sustentabilidade ambiental como quase-requisito (sempre que possível) para concessão de incentivos regionais, trata-se das responsabilidades dos gestores do IBS, conflitos federativos a respeito desse imposto, introduz princípios, redefine a COSIP, ampliando seu campo de incidência, parametriza o IBS com a CBS, define regras de distribuição do IBS em relação às compras públicas, amplia os benefícios das entidades religiosas, estende benefício à ECT, cria novo imposto da União (o “IS” – Imposto Seletivo – Imposto de Proteção à Saúde e Meio Ambiente), modifica o ITCMD, tornando-o mais oneroso, o IPVA, ampliando sua base de incidência, permitindo que a base de cálculo do IPTU seja atualizada pelo Poder Executivo. Acrescenta a Seção VI-A,

cuidando especificamente do IBS em detalhes, remetendo à Lei Complementar boa parte da regulamentação. Reorganiza a distribuição do produto da arrecadação nas hipóteses ali previstas. Institui o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional. Permite a vinculação de receitas nos casos que nomina. Trata de contribuições e fundos e outros temas, inclusive novamente mencionando o meio ambiente.

O artigo 2º altera dispositivos insertos no ADCT, cuidando da desvinculação das receitas até o ano de 2032, Zona Franca de Manaus, Fundo de Sustentabilidade do Estado do Amazonas, da Amazônia Ocidental e do Amapá, da transição do IBS e CBS, da data de começo da vigência da Contribuição e do novo imposto federal e do IBS, da extinção de impostos no ano de 2033 (ICMS e ISS), define a distribuição do produto da arrecadação do IBS até 2077, exclui impostos e contribuição da base de cálculo do IBS, diz como aproveitar os saldos credores do ICMS, define matérias a serem tratadas por Lei Complementar e fundos destinados a custear obras de infraestrutura e habitação e cuida dos saldos financeiros dos recursos transferidos pelo Fundo Nacional de Saúde e pelo Fundo Nacional de Assistência Social.

O artigo 3º modifica o texto do corpo da Carta, abre espaço à LC para tratar dos deveres, direitos e garantias dos servidores das carreiras tributárias, trata de Microempresas e EPPs, retira os seguros do campo de incidência do IOF, exclui tributos da base de cálculo do IBS, cuida da CBS (com destino de parte da arrecadação) e reitera o tema ambiental.

O artigo 4º altera, igualmente, o texto do corpo da Constituição, adequando-o ao IBS e à CBS (microempresas e EPPs), trata de definir que benefícios só podem ser regulados por lei específica e exclusiva, define que o novo imposto da União integrará a base de cálculo do IBS e da CBS, e que o IBS e a CBS não integram sua própria base de cálculo nem a dos tributos indicados e trata da repartição de receita.

Pelo artigo 5º é novamente alterado o ADCT, cuidando da criação de Fundos de Combate à Pobreza e mencionando o Comitê Gestor do IBS.

No artigo 6º são previstas as hipóteses de regulamentação da reforma por Leis Complementares.

Conforme o artigo 7º, a partir do ano de 2027 está prevista compensação por eventual redução arrecadatória, o que será tratado por LC, mas desde já marcando os tempos do cálculo pela média de recursos transferidos nas datas indicadas.

O artigo 8º cria a Cesta Básica Nacional de Alimentos para garantir alimentação saudável e nutricionalmente adequada, com definição a ser dada também por LC, zerando as alíquotas do IBS e CBS incidentes sobre os produtos que comporão a Cesta.

De acordo com o contido no artigo 9º, a LC instituidora do IBS e da CBS “poderá” prever regimes diferenciados de tributação, identificando serviços e produtos que “poderão” ter alíquota reduzida em 60%: “I - serviços de educação; II - serviços de saúde; III - dispositivos médicos; IV - dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência; V - medicamentos; VI - produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; VII - serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano; VIII - alimentos destinados ao consumo humano; IX - produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda; X - produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *“in natura”*; XI - insumos agropecuários e aquícolas; XII - produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional; XIII - bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética”. Trata de vários outros aspectos, como isenções, outras reduções,

tratamento do produtor rural, créditos variados, benefícios especiais, promoção da igualdade entre homens e mulheres, outras reduções relacionadas “à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional”. Por fim chega-se ao preciosismo de incluir, dentre os alimentos beneficiados com o favor fiscal, “os sucos naturais sem adição de açúcares e conservantes.”

O artigo 10 é conceitual, definindo, por exemplo, o que se entende por serviços financeiros e operações com imóveis para os fins ali previstos.

Já o artigo 11 cuida dos efeitos da revogação da contribuição social indicada (artigo 195, I, “b”, CF/88).

O artigo 12 cria o “Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do imposto ICMS, com vistas a compensar, entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, pessoas físicas ou jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos àquele imposto, concedidos por prazo certo e sob condição”.

Define o artigo 13 que “os recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional corresponderão” aos valores ali indicados, com previsão numérica até o ano de 2043 e depois.

As despesas de instalação do Comitê Gestos do IBS serão arcadas pela União, sendo depois ressarcidas (art. 14).

O artigo 15 refere-se ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, tratando ali das compensações e não inclusão de base de cálculo.

O artigo 16 funciona como regra de transição enquanto não existir a LC que definirá aspectos centrais do ITCMD.

Pelo artigo 17, a alteração havida no ITCMD “aplica-se às sucessões abertas a partir da data de publicação da EC”.

Conforme o artigo 18, o Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional vários projetos de lei, a saber: sobre imposto de renda, em 90 dias; no prazo de 180 dias,

os projetos de lei referidos na EC e em 90 dias, projeto de lei que reforme a tributação da folha de salários.

O artigo 19 trata de créditos presumidos e seu tratamento tributário, bem como de outros créditos fiscais.

Pelo artigo 20 é mantida, até que lei modifique o tema, a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

Conforme o artigo 21, LC poderá definir instrumentos de ajustes nos contratos firmados anteriormente à entrada em vigor das leis instituidoras dos tributos de que tratam o IBS e a CBS, inclusive concessões públicas.

O artigo 22 define as datas das revogações de dispositivos da CF: I - em 2027, o art. 195, I, “b”, e IV, e § 12, da Constituição Federal; II - em 2033: a) os arts. 155, II, e §§ 2º a 5º, 156, III, e § 3º, 158, IV, «a», e § 1º, e 161, I, da Constituição Federal; e b) os arts. 80, II, 82, § 2º, e 83 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Por último (artigo 23), define-se a entrada em vigor da EC 132/2023, a saber: “I - em 2027, em relação aos arts. 3º e 11; II - em 2033, em relação aos arts. 4º e 5º; e III - na data de sua publicação, em relação aos demais dispositivos”.

4 Considerações gerais sobre a EC 132/2023

Pode-se dizer, visão ligeira, que uma das grandes pretensões da EC 132/2023 foi a unificação dos impostos sobre consumo, colocando-os sob uma única rubrica. Para isso foi criado o IBS – Imposto sobre Bens e Serviços –, a versão tupiniquim do IVA – Imposto sobre Valor Agregado ou Adicionado –, utilizado em inúmeros países. A vantagem do novo sistema, tem-se dito é, mais que tudo, a uniformização da legislação nacional, trazendo maior segurança jurídica e previsibilidade ao mercado.

A reforma cria outras três figuras impositivas: o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), a CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) e um imposto de competência exclusiva da União que se tem chamado, à falta de melhor opção, de IS (imposto seletivo ou Imposto de Proteção à Saúde e Meio Ambiente).

Até 2026 nenhum deles se fará presente entre nós, pois estaremos num período de “teste” da reforma. No começo, as alíquotas da CBS e IBS serão, respectivamente, de 0,9% e 0,1%. Já o IS incidirá somente a partir do ano de 2027.

Mas isso não significa que os entes tributantes terão suas receitas diminuídas porque, na verdade, a reforma entendeu possível a existência concomitante dos dois sistemas: o pré e o pós EC 132/2023, e isso até o ano de 2033.

Boa parte da doutrina tem elogiado, em nome do princípio da neutralidade e da desoneração, a ampla não-cumulatividade prevista tanto para o IBS como para a CBS, ao contrário do que ocorre com o ICMS.

De fato e por exemplo, não se mostra razoável, como já expusemos noutra parte deste caderno, exportar tributos. É o que ocorre quando, *a.e.*, faz-se incidir IPI e ICMS sobre a comercialização de produtos e mercadorias para o exterior do país. Nesses casos, seguindo-se a mesma lógica, é justa a manutenção dos créditos dos insumos que compõem o produto final. A energia elétrica, o tecido, a linha, os botões e o zíper necessários para a confecção de uma calça trazem embutidos os tributos incidentes e se o crédito tributário dessas aquisições desaparecesse, o produto ficaria mais caro ao consumidor final e, por conseguinte, ao exportador, dificultando nossa competitividade lá fora. Mas em tudo há dois lados. Muitos governadores questionam, por exemplo, a manutenção do crédito de insumos relacionados aos produtos agropecuários, como o soja. Alertam alguns governantes estaduais que pesticidas, corretivos de solo, adubos, máquinas agrícolas, máquinas colheitadeiras,

irão gerar amplo e ilimitado crédito a ser negociado nesse mercado livre dos impostos, diminuindo consideravelmente a arrecadação de seus Estados, com prejuízo de políticas públicas distributivas.

Além da efetiva tributação sobre o consumo, portanto, outra nota de destaque dos estudiosos se dá em face da previsão da tributação “por fora”, fazendo com que a alíquota nominal coincida com a efetiva carga suportada pelo contribuinte, abandonando-se o discutível sistema que adotava o cálculo “por dentro”.

O IPI não é extinto, mas a partir do ano de 2027, suas alíquotas serão reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus.

As importações têm alíquotas do IPI zeradas, sendo extintas as contribuições do PIS e COFINS, mas o Senado da República garantirá que essa receita da União seja mantida através das alíquotas do IS e da CBS (ADCT, art. 130, inciso I). Além disso, os impostos sobre o comércio exterior ficam mantidos, incidindo também o Imposto de Importação, assim como mantidas ficam as incidências do AFRMM e das taxas aduaneiras.

São revogadas, a contar do ano de 2027, as Contribuições Sociais tratadas no artigo 195, inciso IV, da Carta. Daí a CBS. A CBS terá sua alíquota fixada em lei ordinária, aplicando-se a ela, no que couber, as mesmas disposições existentes para o IBS.

A partir de 2033, o ICMS deixará de existir, sendo substituído pelo IBS. O IBS possui competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo submetido a uma legislação única em todo o território nacional, podendo cada ente tributante definir sua alíquota própria por lei específica — mesma para todas as operações, ressalvadas as exceções constitucionais — e, ao final, o tributo será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do

Município de destino da operação. O IBS terá como sujeito ativo os Estados e Municípios de destino da operação, cabendo à LC estabelecer os critérios para essa definição. Aqui, quando da importação, se a LC não for claríssima, teremos certamente a judicialização do tema.

Por fim, o IS carece de definição, por LC, do que sejam os “bens prejudiciais”.

5 A reforma em temas

Há várias abordagens possíveis para a apresentação mais refinada da reforma. No item 5, acima, destacamos ligeiramente o tema em artigos (do 1º ao 23).

Entendemos que uma maneira útil de compreender a extensão da reforma, até mesmo para efeitos didáticos, seria apresentá-la por temas, por assuntos.

5.1 Meio ambiente

Ao artigo 145 foi acrescido o § 3º, que institui novos princípios na seara tributária: simplicidade, transparência, justiça tributária e do equilíbrio e da defesa do meio ambiente, este último a grande novidade da reforma, reiteradamente mencionado no texto da Carta da República, todo ele dedicado ao tema.

Também foi modificado o inciso VI do artigo 170 da Carta, figurando como princípio da ordem econômica, dentre outros, a “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”

Assim e na esteira do que já ocorrera com a EC 126/2022 (não-incidência do ITCMD nas doações destinadas ao Poder Executivo da União envolvendo projetos socioambientais), foi inserido o § 4º ao artigo 43 (Título III – Da Organização do Estado, Capítulo IV – Da Administração Pública, Seção

IV – Das Regiões), com uma redação sugestivo-princípios: “Sempre que possível, [...]”, anotando que a concessão de incentivos regionais, via benefícios fiscais, irá tomar em conta a “sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono”.

O Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, instituído pelo artigo 159-A, priorizará “projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono” (§ 2º).

Da mesma forma, o IPVA poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental do veículo automotor (artigo 155, § 6º, inciso II).

Já as parcelas de receita pertencentes aos Municípios serão creditadas conforme os critérios estabelecidos na Carta, sendo que 5% (cinco por cento) desse valor será creditado com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual (artigo 158, § 2º, inciso III).

Também nesse sentido foi criado o imposto sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar”, que doravante iremos denominar de Imposto Seletivo - IS – ou de Proteção da Saúde e Meio Ambiente, de competência da União (inciso VIII, art. 153). Relembre-se que há duas formas de induzir comportamentos sociais desejáveis via tributação. A primeira vem calcada nas sanções premiaias, compensatórias, como o ICMS verde (critério ecológico), enaltecendo a atitude ambientalmente correta do contribuinte. A segunda se dá pela elevação da carga tributária sobre produtos e serviços que prejudicam a saúde e o meio ambiente. Essa função extrafiscal já é parcialmente exercida, por exemplo, com a majoração das alíquotas do IPI sobre cigarros e bebidas alcoólicas. Agora, virá reforçada com o novo imposto.

O IPVA, de igual maneira, poderá apresentar alíquotas diferenciadas justamente em razão do impacto ambiental (art. 155, § 6º, inciso I).

O inciso VIII do § 1º do artigo 225, foi alterado – regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar –, assegurando-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, “b”, IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A (ICMS e IBS).

5.2 Novos tributos

5.2.1 IS (Imposto Seletivo) – Imposto sobre a produção de Produtos Prejudiciais à Saúde e Meio Ambiente

Ao artigo 153 foi introduzido o inciso VIII, criando um novo imposto, de competência da União, incidente sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar” (utilizamos a sigla IS (imposto seletivo) para identificar esse novo imposto, em face da ausência doutra melhor no momento).

O IS não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações. Sua incidência se dará uma única vez sobre o bem ou serviço (sem efeito cascata). O IS não integrará sua própria base de cálculo, mas, por outro lado, integrará a base de cálculo do ICMS, do ISS, do IBS e da CBS. Ainda, o IS poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos e suas alíquotas serão fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou “*ad valorem*”. Por fim, em relação à “extração”, o IS será cobrado indepen-

dentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto (artigo 153, § 6º e seus incisos).

O artigo 155, § 3º, revela que o IS, excepcionalmente, poderá incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Além disso, o IBS não integrará a base de cálculo do IS (art. 156-A, inciso IX), o mesmo ocorrendo com a CBS (art. 195, § 17).

O IS não incidirá cumulativamente com o IPI (ADCT, art. 126, III, “b”).

No que respeita à repartição de receitas, a União entregará 50% do produto da arrecadação do IS aos Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal, dos Municípios e a programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Haverá repartição também, aos Estados e ao DF, do produto da arrecadação do IS proporcional ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (art. 159).

É no artigo 126, inciso I, letra “b”, do ADCT que se encontra prevista a data de início de cobrança do IS, que ocorrerá a partir do ano de 2027.

5.2.2 Imposto Sobre Bens e Serviços - IBS

Como antes já referido, uma das novidades trazidas pela reforma foi a instituição do IVA “*made in Brazil*”, o IBS – Imposto sobre Bens e Serviços.

O artigo 156-A prevê a instituição, por Lei Complementar, do imposto sobre bens e serviços – IBS – de competência compartilhada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O reformador foi prolixo no tratamento deste novo imposto que será informado pelo princípio da neutralidade, segundo dito no texto (art. 156-A, § 1º).

Será ele instituído por LC, incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços e também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (art. 156-A, § 1º, incisos I e II).

Não incidirá sobre as exportações (para evitar perda de competitividade no comércio internacional), assegurada ao exportador a manutenção dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, ou de serviço (prestigia a não-cumulatividade para, da mesma forma, vitaminar o comércio exterior brasileiro). Mas LC irá dispor sobre forma e prazo para efeitos de ressarcimento do crédito acumulado pelo contribuinte (art. 156-A, § 5º, inc. III). Também não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 156-A, § 1º, incs. III e XI).

Ademais, define-se que a legislação será única, uniforme em todo o território nacional, exceto no que se refere à fixação de alíquota pois, aqui, cada ente federativo poderá fixar a sua, fazendo-o por lei específica. Essa alíquota será a mesma para todas as operações com bens (materiais e imateriais, inclusive direitos) ou serviços, exceto se houver definição diversa na Constituição (art. 156-A, incs. IV, V e VI).

Foi estabelecido que o IBS será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação (art. 156-A, inc. VII).

Reitera-se a busca pela neutralidade do sistema de que tratamos acima, constando do texto reformador 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 exclu-

sivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, o que será definido em LC bem como nas hipóteses já previstas na Carta (art. 156-A, inc. VIII).

O IBS não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII (Imposto Seletivo) e 195, I, “b”, IV e V da CF (contribuições sociais, inclusive CBS), bem como da contribuição para o PIS (art. 156-A, inc. IX).

Além disso, só serão concedidos incentivos e benefícios financeiros ou fiscais ou regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, nos casos previstos na própria Carta da República (art. 156-A, inc. X).

Alíquotas de referência para cada esfera administrativa, nos termos da LC, serão fixadas por resolução do Senado Federal. Essas alíquotas serão aplicadas à falta de outra definida pelo próprio ente tributante (art. 156-A, inc. XII). Podem os Estados, o DF e os Municípios optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência (art. 156-A, § 10).

Além disso, sempre que possível, o valor do IBS deve ser informado, de forma específica, no documento fiscal (art. 156-A, inc. XIII).

Ficou definido que o DF exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas. Inova, ao permitir que LC defina como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior (art. 156-A, §§ 2º e 3º).

A EC traça os contornos acerca da distribuição do produto da arrecadação do IBS, conferindo poderes ao Comitê Gestor para reter o montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao final de cada período de apuração, distribuindo o montante excedente ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento (art. 156-A, § 4º, incs. I e II).

Elenca ela, a EC, uma longa lista de temas que serão tratados por LC, inclusive regimes específicos de tributação, destacando que isenções e imunidades não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes, bem como acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, quando determinado em contrário em lei complementar (art. 156-A, §§ 5º, 6º e 7º).

Acrescenta, ainda, que LC poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos (art. 156-A, § 8º).

Copiando os conceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, definiu medidas compensatórias para as hipóteses de alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação desse imposto (art. 156-A, § 9º, incs. I e II).

E, baseando-se em construção normativa da mesma LRF, explicita que PLC que reduza ou aumente a arrecadação do IBS somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor das alíquotas de referência (art. 156-A, § 11).

Define critérios para devolução de valores do imposto e, de maneira a proteger os mais pobres, anota ser essa devolução obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda, podendo a lei complementar determinar que seja calculada e concedida no momento da cobrança da operação (art. 156-A, §§ 12 e 13).

O artigo 156-B cuida do Comitê Gestor do IBS (durante a tramitação da Emenda foi chamado de Conselho Federativo), cabendo-lhe editar seu regulamento, uniformizando a interpretação e aplicação da legislação relativa ao imposto, arrecadar e organizar as compensações e distribuição do produto da arrecadação, bem como decidir o contencioso

administrativo (art. 156-B, incs. I a III). Na sequência, diz tratar-se o Comitê Gestor (CG) do IBS de entidade pública sob regime especial, possuindo independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira (art. 156-B, § 1º).

A EC remete à LC uma série de temas, como a representação de Estados, DF e Municípios no CG, alternância na presidência do órgão, seu financiamento, controle externo, fiscalização, competências dos titulares das carreiras da administração tributária e procuradorias, estrutura e gestão do CG (art. 156-B, § 2º e seus incisos). No § 3º deste artigo 156-B, cuida da composição do CG e no § 4º trata das deliberações do órgão e dos quóruns necessários. Explicita que o Presidente do CG deverá possuir notórios conhecimentos de administração tributária (§ 5º) e refere sobre o compartilhamento de informações fiscais e a função harmonizadora do CG, tanto do IBS como da CBS (§ 6º). Pelo § 7º, permite-se ao CG a implementação de soluções integradas à administração e cobrança do IBS e da CBS. Por fim, invoca novamente a LC que terá a função de prever a integração do contencioso administrativo relativamente ao IBS e CBS (§ 8º).

5.2.3 Contribuição Social Incidente sobre Bens e Serviços - CBS

Ao artigo 195, que cuida do financiamento da seguridade social e institui várias contribuições (sociais) para tal fim, é acrescentado o inciso V, passando a seguridade social a ser custeada também pela contribuição social incidente sobre bens e serviços – CBS –, a qual será regulamentada por LC. Sua alíquota, porém, será fiada em lei ordinária (§ 15), aplicando-se a ela várias disposições destinadas ao IBS (§ 16).

A CBS não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII (IP SMA), 156-A (IBS) e 195, I, “b”, e IV (Contribuições da Seguridade), e da

contribuição para o Programa de Integração Social prevista no art. 239 da Carta (art. 195, § 17).

Às pessoas físicas é prevista devolução da CBS, cabendo à lei estabelecer as hipóteses nas quais isso se dará, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda ((art. 195, § 18).

Em relação ao IBS e à CBS, deverá a LC instituidora observar o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (art. 146, inc. III, “c”), sendo reservado à LC, também, o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos indicados e da CBS (art. 146, inc. III, “d”). Esta LC poderá, ainda, instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo a adesão ao regime único opção do contribuinte, podendo cada Estado estabelecer as suas condições de enquadramento, sendo o recolhimento dos tributos unificado e centralizado, com distribuição imediata aos entes tributantes, sendo proibida qualquer retenção ou condição para tanto, permitindo-se o compartilhamento da arrecadação, fiscalização e cobrança pelos entes adotando-se, aqui, o cadastro nacional único de contribuintes (art. 146, § 1º, incs. I, II, III e IV).

O contribuinte optante do regime único poderá apurar e recolher o IBS e a CBS na forma estabelecida na EC (art. 146, § 2º). Neste caso, não será permitida a apropriação de créditos do IBS e CBS (art. 146, 3º, inc. I), mas o adquirente dos bens materiais/imateriais e direitos não optante do regime único poderá se apropriar dos créditos respectivos em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único (art. 146, 3º, inc. II).

Fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos e tributação bem como regras de não cumulatividade e creditamento deverão ter regras comuns no que respeita ao IBS e à CBS (art. 149-B, incs. I, II, III e IV).

No artigo 149-C, define-se que a arrecadação do IBS e da CBS incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinada ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante.

Relembrando, o IS integrará a base de cálculo da CBS (art. 153, inc. IV), e será possível o compartilhamento de informações fiscais entre IBS e CBS, permitindo-se ao Conselho Gestor a implementação de soluções integradas à administração e cobrança do IBS e da CBS, cabendo à LC prever a integração do contencioso administrativo relativamente ao IBS e à CBS, como visto quando do estudo do IBS.

Também em relação à CBS, previu-se a criação de mecanismos para a manutenção do diferencial competitivo à Zona Franca de Manaus (ZFM) e áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos ali mencionados (ADCT, art. 92-B). O Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas de que trata o § 2º deste artigo permitirá a sua utilização para compensar eventual perda de receita do Estado do Amazonas em função das alterações no sistema tributário decorrentes da instituição do IBS e da CBS (ADCT, art. 92-B, § 3º, incs. I e II).

A transição para o IBS e CBS deverá observar critérios estabelecidos nos arts. 125 a 133 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (prazos, alíquotas etc.) (ADCT,

art. 124). No parágrafo único deste artigo é reforçado que a CBS será instituída pela mesma LC que instituir o IBS.

Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência da CBS (ADCT, art. 130), podendo essa alíquota ser reduzida no ano de 2030 caso a média da Receita-Base da União em 2027 e 2028 exceda o Teto de Referência da União (ADCT, art. 130, § 4º).

5.3 Competência do STJ – conflitos IBS e CBS

Foi acrescida a alínea “j” ao inciso I do artigo 105 da Carta, ampliando a competência do STJ para resolver conflitos entre os entes federativos ou entre estes e o Comitê Gestor acerca do IBS - Imposto sobre Bens e Serviços e da Contribuição sobre Bens e Serviços.

5.4 Novos princípios

Ao artigo 145 foi acrescentado o § 3º, que institui novos princípios na seara tributária, quais sejam, “simplicidade, transparência, justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”, este último a grande novidade da reforma, reiteradamente mencionado no texto.

5.5 Normas gerais em matéria de legislação tributária

Explicita o artigo 146 o que compete à Lei Complementar regular. Ali, foi readequada a redação das alíneas “c” e “d” do inciso III quanto às sociedades cooperativas, deixando claro que a diretiva se aplica também ao novel tributo IBS e à seguridade social (CBS). O parágrafo único foi revogado e inseridos os § 1º (regime único acima tratado no item 7.2.3), 2º (regime único do IBS e CBS) e 3º (que trata da apropriação dos créditos do IBS e da CBS, nas hipóteses mencionadas).

5.6 Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública - COSIP

A receita da COSIP – que veio em substituição à TIP, declarada inconstitucional pelo STF, naquilo que se denomina de “correção legislativa da jurisprudência”, comentada no nosso texto principal – poderá ser agora utilizada não mais apenas para o custeio, mas igualmente para a expansão e melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos (art. 149-A).

5.7 Imunidade dos templos

Pela redação agora emprestada à alínea “b” do inciso VI do artigo 150, viu-se bastante ampliada a extensão da imunidade tributária (restrita aos impostos) aos “templos de qualquer culto”, adotando-se locução mais generosa, alcançando todas as entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes.

5.8 Imposto Sobre a Transmissão *Causa Mortis* a Doações - ITCMD

O ITCMD, popularmente conhecido como imposto sobre heranças, sofreu importantes alterações. Em relação aos móveis, títulos e créditos, o imposto competia ao Estado onde se processava o inventário ou arrolamento, ou tivesse domicílio o doador, ou ao Distrito Federal. Agora, irá competir ao Estado onde era domiciliado o “*de cujus*”, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal. Abandonou-se o critério do local do inventário, adotando-se o do domicílio, tanto do falecido como o do doador (art. 155, § 1º, inc. II).

O reformador incorporou ao ITCMD o princípio da progressividade, “em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação” (artigo 155, § 1º, inciso VI).

Além disso, criou hipótese de não-incidência quando a transmissão e a doação se derem em favor das “instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar” (art. 155, § 1º, VII).

Antes da EC 132/2023, o imposto possuía alíquotas que variavam entre 2% a 8%, fixadas pelos Estados, sendo que muitos deles não aplicavam a (então questionável) progressividade. Agora, será ela a regra, o que possivelmente implicará no inescapável planejamento sucessório neste ano de 2024 (último para tanto) e, em contra partida, em alíquotas do ITCMD ainda mais elevadas, havendo quem sustente a possibilidade de chegar-se a alíquotas de até 25% para as faixas mais altas, como se observa noutras latitudes. Há quem tribute no máximo, por exemplo, à alíquota de 55%, como o Japão, 40% como os EUA e UK, 25%, como o Chile, e 10%, como o Peru. Portanto, problemas à vista.

5.9 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA

As alíquotas mínimas do IPVA permanecem fixadas pelos Senado da República, ampliando-se as hipóteses nas quais se permite sua diferenciação. Antes, apenas o tipo e a utilização do veículo justificavam a adoção de alíquota diversa. Agora, serão considerados o tipo, o valor e a utilização do veículo, além de seu impacto ambiental (art. 155, § 6º, inc. II).

O reformador deixa claro que o imposto irá incidir sobre as diversas modalidades de veículos automotores (terrestres, aquáticos e aéreos), excetuando várias hipóteses (art. 155, § 6º, inc. III, alíneas “a” a “d”).

5.10 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU

Ao incluir o inciso III ao § 1º do artigo 156, permite o reformador que a base de cálculo do IPTU seja atualizada (mas não majorada, sublinhe-se) pelo Poder Executivo, adotando-se critérios definidos em lei municipal. Essa é a leitura mais consentânea com o princípio da legalidade, inclusive.

5.11 Fundos Nacionais

Além dos incontáveis fundos previstos na Cata Maior, o novel artigo 159-A institui o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais.

No § 2º do artigo 92-B, do ADCT, é instituído o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação do Estado do Amazonas na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.

Lei Complementar criará, ainda, o Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação desses Estados na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação de suas atividades econômicas (ADCT, art. 92-B, § 6º).

5.12 Saúde

O artigo 198, que se encontra inserido no Título VII (Da Ordem Social), Capítulo II (Da Seguridade Social), Seção II (Da Saúde), teve modificados os incisos II e III do § 2º.

Antes da reforma, determinava-se aos Estados, ao DF e aos Municípios, a aplicação anual – em ações e serviços públicos de saúde – de recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre o produto da arrecadação do ITCMD, ICMS e IPVA, e dos recursos a eles destinados pela repartição das receitas tributárias do IR retido na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem e dos impostos residuais, do fundo de participação do IPI e do IPI exportação, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios. Em relação aos Municípios e DF, a base para tanto utilizada eram o IPTU, o ITIV (ITBI) e o ISS, além dos valores repassados pela União, nas mesmas hipóteses dos Estados.

Com a reforma, foi incluída na conta o IBS, a engrossar os recursos destinados à área da saúde.

5.13 Fundo Educação

Da mesma forma, com a criação do IBS, o produto desse imposto foi incorporado ao cálculo dos fundos destinados à educação no País (artigo 212-A).

Palavra final

Este sucinto caderno foi pensado e construído com modestas pretensões.

A ideia nuclear por trás de um texto enxuto e despreocupado com o academicismo, como este, vivamente focado não na extravagância do ensino, mas na centralidade da aprendizagem, é justamente essa: descongestionar os canais de comunicação e permitir que se travem conversas abertas com os alunos da nossa Escola, promovendo o debate, a discussão e principalmente as divergências, sempre saudáveis quando respeitadas e travadas sobre ideias e propostas, nunca sobre pessoas.

Esperamos, com sinceridade verdadeira, que este caderno desperte nos nossos alunos o desejo de maior e mais qualificado conhecimento desse fascinante ramo do Direito e, principalmente, que seja útil à realização plena de seus objetivos.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 01 maio 2023.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 01 de maio de 2023.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

ENZWEILER, Romano José. **Os desafios de tributar na era da globalização**. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

ENZWEILER, Romano José. Democracia, partidos políticos e tributação ambiental. **Revista Jurídica**. Universidade Regional de Blumenau, vol. I, n. 1/2, p. 93-106, jan./dez. 1997.

FALCÃO, Joaquim et all. **Direito constitucional tributário**, v.1. Joaquim Falcão, Sérgio Guerra, Rafael Almeida (Org.). Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015.

FALCÃO, Joaquim et all. **Direito constitucional tributário**, v.2. Joaquim Falcão, Sérgio Guerra, Rafael Almeida (Org.). Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 31. ed. São Paulo: Editora Dialética.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

Composto com a família tipográfica Adobe Garamond Pro.

Miolo impresso em papel Pólen Natural 80g/m².

Capa impressa em papel Tripléx 300g/m².