

## Tributos

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

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

Entendendo do que se trata:

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

## Espécies Tributárias

São espécies tributárias citadas na Constituição Federal:

1. Imposto
2. Taxa
3. Contribuição de melhoria

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

*I - impostos;*

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

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

#### 4. Empréstimo compulsório

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## Imposto

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

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

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

*Exemplos:*

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

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

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

*Art. 167. São vedados:*

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

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

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

*VI - a lei orçamentária;*

## Impostos previstos na Constituição Federal

### 7 impostos da União:

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

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

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

*Art. 154. A União poderá instituir:*

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

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

### 3 impostos dos Estados:

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

### 3 impostos dos Municípios:

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

## Taxa

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

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

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

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

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

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

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

*(...)*

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

### Exemplos

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

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

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

## Contribuição de melhoria

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

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

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

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

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

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

## Empréstimo compulsório

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

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

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

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

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

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

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

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

## Contribuições especiais

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

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

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

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

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

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

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

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

III - poderão ter alíquotas:

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

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

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

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

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

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

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

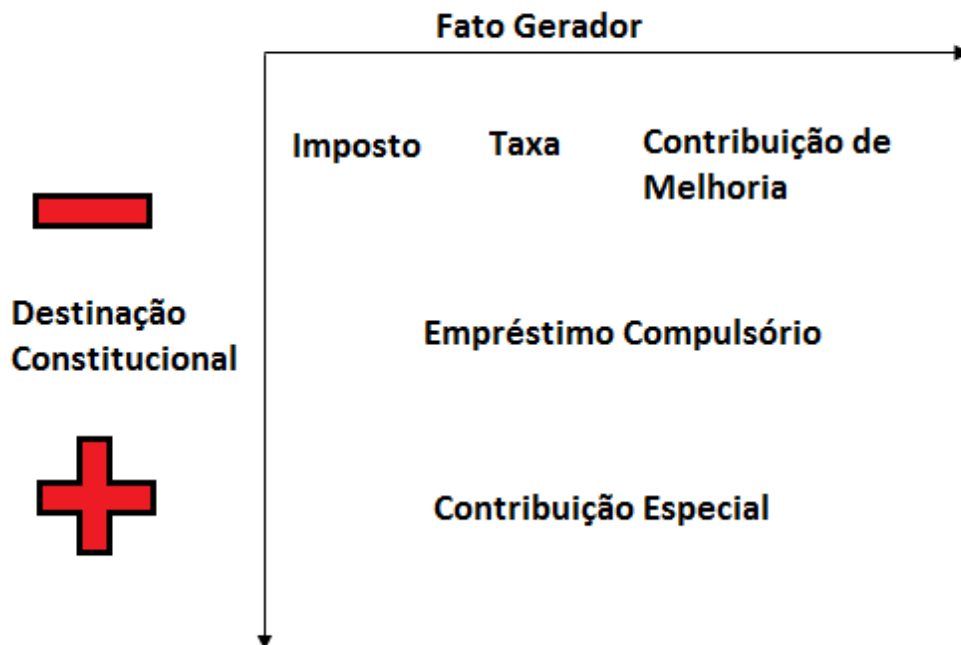
1. **contribuição social**, geral ou de seguridade;
2. **contribuição de intervenção no domínio econômico**;
3. **contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica** (corporativa).

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

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

## Como identificar cada espécie tributária?





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

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

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

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

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

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