

CONTEÚDO

CAPÍTULO I – SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. COMPONENTES. PRINCÍPIOS. 2. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À TRIBUTAÇÃO. 3. DISCRIMINAÇÃO CONSTITUCIONAL DAS RENDAS TRIBUTÁRIAS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. 4. REGRAS DE DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA.....	5
1.Sistema tributário nacional. componentes.....	5
1.1 Componentes.....	5
1.2 Empréstimo compulsório.....	6
1.3 Contribuições sociais.....	6
1.4 Normas de prevenção de conflitos tributários.....	7
2.Limitações Constitucionais à tributação.....	8
2.1 Poder de tributar e suas limitações.....	8
2.2 Princípios constitucionais da tributação e sua classificação.....	8
2.2.1 Princípios gerais.....	8
2.2.2 Princípios especiais.....	11
2.2.3 Princípios específicos a determinados tributos.....	12
2.2.4 Imunidades.....	12
3.Discriminação constitucional das rendas tributárias. Competência tributária.....	13
3.1 Natureza e conceito.....	13
3.2 Sistema discriminatório brasileiro.....	13
3.3 Discriminação das receitas por fontes.....	14
3.3.1 Atribuição constitucional da competência tributária.....	14
3.3.2 Competência tributária da União.....	14
3.3.3 Competência tributária dos Estados.....	17
3.3.4 Competência tributária dos Municípios.....	18
4.Regras de distribuição das rendas tributarias.....	19
4.1 Distribuição das receitas e federalismo cooperativo.....	19
4.2 Técnicas de repartição da receita tributária.....	20

4.2.1 Participação no produto de impostos de decretação da União e percepção dos Estados, Distrito Federal e Municípios.....	20
4.2.2 Participação no produto de impostos de receita partilhada segundo a capacidade da entidade beneficiada.....	20
4.2.3 Participação em fundos (CF, art. 159).....	21
4.3 Normas de controle e disciplina da repartição da receita tributária.....	21
CAPÍTULO II – DAS RECEITAS PÚBLICAS. IMPOSTOS. TAXAS. CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PREÇO PÚBLICO. TARIFA. PEDÁGIO.....	
1. Rol de tributos na Constituição.....	23
1.1 Competência.....	24
1.1.1 Da União (art. 153 e 154, I).....	24
1.1.2 Dos Estados e do Distrito Federal (art. 155).....	24
1.1.3 Municípios e Distrito Federal (art. 156).....	25
2. Espécies tributárias previstas no código tributário nacional.....	25
2.1 Imposto.....	25
2.2 Taxa.....	25
2.2.1 Taxas de polícia.....	26
2.2.2 Taxas de serviço.....	27
2.2.3 Taxa e preço público.....	27
2.3 Contribuições de melhoria.....	28
3. Outras figuras tributárias.....	29
3.1 Pedágio.....	29
3.2 Contribuições sociais.....	29
3.2.1 Conceito e natureza jurídica.....	29
3.2.2 Função.....	30
CAPÍTULO III – DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR. SUJEITOS E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES, TERCEIROS E POR INFRAÇÕES.....	
	31

1. Obrigação tributária	31
1.1 Conceito e espécies	31
1.1.1 Obrigação tributária principal	32
1.1.2 Obrigação tributária acessória	32
1.1.3 Fontes	32
1.2 Fato gerador	33
1.2.1 Fato gerador da obrigação principal	33
1.2.2 Fato gerador da obrigação acessória	33
1.2.3 Fato gerador e hipótese de incidência	34
1.2.4 Quando se considera consumado o fato gerador	35
1.2.5 Norma geral anti-elisão	35
1.2.6 Negócios jurídicos condicionais	36
1.2.7 Insubsistência do fato tributável	36
1.3 Aspectos ou elementos do fato gerador	37
1.3.1 Aspecto material ou nuclear	37
1.3.2 Base de cálculo	38
1.3.3 Alíquota	38
1.3.3.1 Conceito e importância	38
1.3.3.2 Alíquotas específica e percentual	38
1.3.3.3 Alíquotas fixas e variáveis	39
1.3.3.4 Alíquota zero	39
1.4 Sujeito ativo	40
1.5 Sujeito passivo	42

CAPÍTULO I – SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. COMPONENTES. PRINCÍPIOS. 2. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À TRIBUTAÇÃO. 3. DISCRIMINAÇÃO CONSTITUCIONAL DAS RENDAS TRIBUTÁRIAS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. 4. REGRAS DE DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA.

1. Sistema tributário nacional. componentes.

1.1 Componentes

O sistema tributário nacional compõe-se de tributos, que, de acordo com a CF, compreendem os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (CF, art. 145).

Tributo é toda a prestação pecuniária compulsória instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada, que não constitua sanção de ato ilícito (CTN, art. 3º).

a) Imposto:

É o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica em favor do contribuinte ou relativa a ele;

b) Taxas:

São tributos cuja obrigação tem por 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 à sua disposição. O fato gerador da taxa depende de uma **atividade estatal**.

c) Contribuição de melhoria:

Tributo cuja obrigação tem por fato gerador a valorização de imóveis do contribuinte em decorrência de obras públicas da União, Estado ou Municípios.

1.2 Empréstimo compulsório

Só pode ser instituído pela **União**, mediante **lei complementar** para atender despesas extraordinárias, decorrentes de:

- calamidade pública;
- guerra externa ou sua iminência;
- investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.

O empréstimo compulsório para **investimento** não poderá ser cobrado no mesmo **exercício financeiro** em que haja sido publicada a lei que o houver instituído.

O empréstimo para fins do art. 148, I (calamidade ou guerra) não se sujeita a essa limitação.

1.3 Contribuições sociais

É da competência exclusiva da **União** instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas.

a) Contribuições sociais:

- seguridade social e previdenciária (CF, art. 195, I a III e 201);
- PIS /PASEP (CF, art. 239);
- seguro-desemprego (CF, art. 239, §4º).

b) Intervenção no domínio econômico:

c) Contribuições de interesse de categorias profissionais:

- às entidades profissionais liberais;
- contribuições sindicais previstas no final do inc. IV do art. 8º, não, porém, à que cabe à assembléia geral instituir para custeio do sistema confederativo da representação sindical, pois não é instituída pela União.

A Constituição autoriza (art. 149, §1º) os Estados, DF e Municípios a instituir contribuição, cobrada de seus **servidores**, para o custeio, em benefício destes, de **regime previdenciário** de que trata o art. 40. São contribuições **previdenciárias** de competência dessas entidades, cuja **alíquota** não poderá ser inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da **União**.

As contribuições submetem-se ao regime das normas gerais tributárias, ao princípio da reserva da lei e ao princípio da anterioridade (lei prévia ao exercício em que serão cobradas).

Contudo, as contribuições da seguridade social não se subsumem ao art. 150, III, 'b', porque o art. 195, §6º lhe dá outro regime, prevendo que poderão ser exigidas depois de decorridos **90 dias** da data da **publicação** da lei que as houver **instituído**.

Estas contribuições compulsórias têm **natureza tributária**, reputadas como tributos **parafiscais**, i. e., cuja arrecadação é da competência de entidades paraestatais ou autárquicas.

1.4 Normas de prevenção de conflitos tributários

É disciplina normativa por lei complementar e por **resoluções** do Senado Federal.

A Lei Complementar não é necessária para cada exigência da Constituição, a rigor, trata-se só do CNT, que, por sua desatualização, depende de outras leis para situações específicas e atualização.

O Senado Federal, por via de resoluções aprovadas ora por maioria absoluta, ora por dois terços de seus membros, também regulamenta a solução de conflitos tributários (CF, art. 155, §2º, IV e V, e § 6º).

2.Limitações Constitucionais à tributação

2.1 Poder de tributar e suas limitações

Embora a CF diga que cabe a lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar (CF, art.1 46, II), já enuncia princípios constitucionais de tributação.

A lei complementar poderá apenas estabelecer restrições à sua eficácia (que já é total) e aplicabilidade, sendo, portanto, normas de eficácia **contida**.

2.2 Princípios constitucionais da tributação e sua classificação

Os princípios constitucionais aos quais se subordina o sistema tributário nacional não prejudicam a existência de outros.

Constituem limitações ao poder de tributar. São eles:

- a) Princípios gerais, porque referidos a todos os tributos e contribuições do sistema tributário;
- b) Princípios especiais;
- c) Princípios específicos, porquanto pertinentes a determinados tributos;
- d) Imunidades tributárias.

2.2.1 Princípios gerais

São eles expressos ou decorrentes.

a) Expressos:

- *da reserva de lei (ou da legalidade estrita):* é vedado à União, Estados, DF ou Município instituir ou **aumentar** tributos sem que a lei o estabeleça (art. 150, I);

A CF admite a **alteração**, por decreto, das **alíquotas** dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras, atendidas as condições e limites estabelecidos em **lei** (art. 153, §1º);

- *igualdade tributária (art. 150, II):* veda às entidades tributantes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. A norma se refere a qualquer tributo, mas é mais expressamente dirigida aos **impostos pessoais** e ao **de renda**.

Em relação ao imposto de renda há que se levar em conta a regra da progressividade (art. 153, §2º, I). A generalidade da imposição depende de ser complementada com a igualdade em sentido econômico, fundada na capacidade contributiva.

- *princípio da personalização dos impostos e da capacidade contributiva (art. 145, §1º):* sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração Tributária **identificar**, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, os rendimentos e atividades econômicas do contribuinte.

O ônus tributário deve ser distribuído na medida da capacidade econômica dos contribuintes.

- *princípio da prévia definição legal do fato gerador (ou da irretroatividade tributária):* veda-se cobrar tributos em relação aos fatos geradores ocorridos **antes** do início da **vigência** da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, 'a').

O tributo ou seus aumentos somente incidem sobre fatos geradores que ocorrerem no exercício financeiro seguinte ao de sua instituição ou majoração, ressalvadas as exceções constitucionais.

O lançamento de tributos está vinculado a cada exercício financeiro.

Não se aplica ao empréstimo compulsório do art. 148, I, nem aos impostos do art. 153, I, II, IV e V, e art. 154, II (impostos extraordinários), nem às contribuições de seguridade social (art. 195, §6º). Esses tributos podem ser instituídos, aumentados e cobrados no mesmo exercício financeiro.

- *princípio da carência*: veda-se cobrar tributos antes de decorridos **90 dias** da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

O prazo de carência **não exclui** a aplicação do princípio da anterioridade da lei. Ao contrário, ela só se aplica aos tributos que estão sujeitos a este princípio.

Estão sujeitos ao princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro, assim como ao prazo de carência de 90 dias:

- imposto federal sobre a renda;
 - imposto federal sobre a propriedade territorial rural;
 - imposto federal sobre as grandes fortunas;
 - as taxas;
 - as contribuições de melhoria;
 - todos os impostos, taxas e contribuições de melhoria estaduais (**exceto a base de cálculo** do IPVA);
 - todos os impostos, taxas e contribuições municipais (**exceto a base de cálculo** do IPTU).
-
- *princípio da proporcionalidade razoável*: veda utilizar tributo com efeito de confisco. O tributo não deve subtrair mais do que o razoável do patrimônio ou renda do contribuinte.

- princípio da ilimitabilidade do tráfico de pessoas e bens por meios de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público (art. 150, V).

b) Decorrentes:

- *princípio da universalidade*: decorre da norma do art. 19, III; todo aquele que praticar o fato gerador da obrigação tributária deverá pagar o tributo respectivo, salvo casos expressos de isenção fiscal outorgada por lei que especifique as condições e requisitos para a sua concessão.

É aplicável a qualquer tributo, e não só ao imposto de renda (art. 153, §2º, I).

- *princípio da destinação pública dos tributos*: só para o Estado se tributa; não há tributo privado.

2.2.2 Princípios especiais

Constituem-se as vedações dos arts. 151 e 152.

- *princípio da uniformidade tributária*: é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou distinção em relação a ente federado, admitindo-se a concessão de incentivos fiscais.

Aplica-se aos tributos federais em geral ao imposto sobre produtos industrializados em particular.

- *princípio da limitabilidade da tributação da renda nas obrigações da dívida pública estadual ou municipal ou dos proventos dos agentes de Estados e Municípios*: a limitação é relativa à fixação de tributo em níveis superiores dos que a União fixar para suas obrigações e proventos.
- *princípio de que o poder de tributar é ínsito ao poder de isentar*: quem tem o poder de impor determinado tributo é quem tem o

poder de estabelecer isenções. Proíbe-se a União de instituir isenções de tributos de competência dos Estados, DF e Municípios.

A regra do art. 155, §2º, XII, 'g', que prevê que a lei complementar regule a forma como, mediante deliberação dos Estados e do DF, isenções e outros benefícios sejam concedidos, não contraria o princípio, pois são as próprias entidades tributantes que vão deliberar sobre o assunto. O art. 150, §6º impõe que esses benefícios só sejam concedidos por lei específica.

- *princípio da não diferenciação tributária*: é vedado aos Estados, DF e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (art. 152).

2.2.3 Princípios específicos a determinados tributos

- *princípio da progressividade*: referido expressamente ao IR (art. 153, §2º, I), ao IPTU (art. 156, §1º e 182, §4º, II) e, ao ITR (art. 153, §4º, I). Imposto progressivo é aquele cuja alíquota aumenta à medida que aumenta o ingresso ou a base imponiblel.
- *princípio da não-cumulatividade*: aplicável ao IPI e ICMS arts. 153, IV, §3º, II, e 155, II e §2º, I), segundo o qual será compensado o que for devido a cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.
- princípio da seletividade do imposto: aplicável obrigatoriamente ao IPI art. 153, IV e §3º, I). O imposto será seletivo em função da essencialidade do produto, sendo **facultada** a sua aplicação ao ICMS, em função da essencialidade (art. 155, §2º, III).

2.2.4 Imunidades

São instituídas por razões de privilégio ou de considerações de interesse geral (entidades religiosas, econômicas, sociais ou políticas), e **excluem** a atuação do **poder de tributar**.

Não ocorre o fato gerador da obrigação tributária. Nisso se difere das isenções, pois nestas, dá-se o fato gerador da obrigação tributária, mas o contribuinte fica apenas isento do pagamento do tributo.

Configuram-se privilégios de natureza constitucional e **não podem** estender-se além das hipóteses expressamente previstas na Constituição.

As imunidades estão no art. 150, VI.

Só existe **imunidade** quanto aos **impostos**. Não beneficia taxas, contribuições de melhoria ou outras contribuições fiscais ou parafiscais.

Quando a Constituição indica causa de “não-incidência”, tem-se imunidade específica (arts. 153, III e §3º, III; 153, §4º; 155, §2º, X e 156, §2º, I).

3. Discriminação constitucional das rendas tributárias. Competência tributária.

3.1 Natureza e conceito

O sistema tributário brasileiro assenta-se na técnica de discriminação das rendas entre as entidades autônomas da Federação.

Não se confunde com o sistema tributário. A discriminação de rendas constitui aspecto do Estado federativo; insere-se na técnica constituição de repartição de competência.

Também difere do sistema de repartição dos poderes.

3.2 Sistema discriminatório brasileiro

Envolve a competência material tributária de natureza federativa. Não há discriminação de rendas sem atribuição do poder tributante às entidades regionais e locais autônomas.

A cada uma das unidades federativas a CF conferiu competência expressa para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. A **atribuição não** pode ser **alterada** por **lei**.

Excepcionalmente admitiu a competência **residual** e a de necessidade, **reservando-a** a União (art. 154).

O sistema brasileiro é rígido e exaustivo.

Existem dois aspectos:

- discriminação pela fonte, pela qual a CF indica o tributo que a cada entidade compete instituir (arts. 153, 155 e 156).
- discriminação pelo produto, pela qual umas entidades repartem suas receitas com outras (arts. 157 a 162).

3.3 Discriminação das receitas por fontes

3.3.1 Atribuição constitucional da competência tributária

A **competência** tributária é discriminada pela CF. Compreende a competência **legislativa** plena, e é indelegável, salvo as funções de arrecadar e fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos, etc., em matéria tributária.

3.3.2 Competência tributária da União

a) tributos de competência exclusiva da União: são os tributos do art. 153, além do imposto extraordinário por motivo de **guerra**, do **empréstimo compulsório** (art. 148) e as contribuições sociais, de

intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias sociais e econômicas (art. 149).

- *impostos sobre o comércio exterior*: compreende o II e o IE, que são especialmente utilizados como instrumentos de política econômica, daí a certa flexibilidade de alteração das alíquotas pelo Executivo.
- *imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza* (art. 153, III): na sua concepção entra toda a disponibilidade econômica ou jurídica proveniente do rendimento do capital, do trabalho ou da combinação de ambas, assim como todo acréscimo ao patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas.

É informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

Não incidirá sobre os rendimentos provenientes da **aposentadoria** e pensão, pagos pela **previdência social** da União, Estados, DF e Municípios, a pessoa com idade superior a **65 anos**, cuja renda seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.

- *imposto sobre produtos industrializados*: é tributação da produção industrial. Os princípios que o regem são os da não-cumulatividade e da seletividade.

Faculta-se ao Executivo alterar suas alíquotas por **decreto** (art. 153, §1º).

A lei pode reduzir o impacto sobre a aquisição de bens de capital por seu contribuinte.

- *imposto sobre operações financeiras*: o campo de incidência abrange as operações de crédito, câmbio, seguros e títulos e valores mobiliários.

É utilizado como instrumento de política monetária, pelo que também se faculta ao Poder Executivo alterar suas **alíquotas** (art. 153, §1º).

A tributação do **ouro**, quando é definido em lei como **ativo financeiro** ou instrumento **cambial**, fica sujeita ao mesmo regime tributário do IOF, sendo devido apenas na operação de origem, com alíquota mínima de 1%. Sobre o ouro, nestas condições, não incidirá o ICMS ou IPI; fora dessas, a tributação por outros impostos é regular.

- *imposto sobre a propriedade territorial rural*: será progressivo e suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, em contrariedade com sua função social (art. 184).

Do ITR são **imunes** as **pequenas glebas** rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua **outro** imóvel (art. 153, §4º).

De competência da União, poderá ser fiscalizado e cobrado pelos **Municípios** que optares, desde que não implique redução ou outra forma de renúncia ao imposto. Os Municípios terão, nesta hipótese, direito à **totalidade** da receita (art. 158, II).

- *tributação de grandes fortunas*: depende de definição em lei complementar.

b) tributos de competência comum à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios:

taxas: podem ser instituídas e arrecadadas:

- em razão do exercício do poder de polícia;
- pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos divisíveis e específicos, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 145, II).

Não podem ter a base de cálculo dos impostos.

contribuição de melhoria: é da competência da União instituí-la e cobrá-la em razão da valorização da propriedade imóvel decorrente de obras públicas por ela executadas (art. 145, III).

c) tributos de competência residual

3.3.3 Competência tributária dos Estados

a) Tributos de competência exclusiva dos Estados e do DF:

• *tributação da herança e das doações*: tributa a transmissão da propriedade em razão da **morte** do titular do bem e pela **liberalidade** do dono do bem que o transmite a outro gratuitamente.

A incidência é sobre **quaisquer** bens e direitos.

As suas alíquotas máximas serão fixadas pelo Senado Federal.

• *tributação da circulação de mercadorias e serviços*: compete aos Estados instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), ainda que as operações e as prestações se iniciem no **exterior**.

É informado pelos princípios da não-cumulatividade e da seletividade (facultativa).

Os mecanismos de fixação das alíquotas em prestações ou operações interestaduais e de exportação, e sobre alíquotas mínimas e máximas nas operações internas é da competência do **Senado Federal**.

Se o **consumidor final** localizar-se em outro Estado e for contribuinte do imposto, aplica-se alíquota interestadual; se o destinatário não for o contribuinte, aplica-se a alíquota interna do Estado (art. 155, §2º, VII).

A **base de cálculo** não compreenderá o IPI quando a operação for realizada entre contribuintes (i. e., o destinatário é comerciante, industrial, produtor, etc) e relativa a produto destinado a industrialização e comercialização (art. 155, §2º, XI).

Incidirá sobre bem ou mercadoria oriundas do **exterior**, importados por pessoa física ou jurídica, ainda que não sejam contribuintes habituais do

imposto. Cabe o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário (art. 155, §2º, IV, 'a', cf. EC 33/01), assim como sobre os serviços prestados no exterior.

Incide sobre o **valor total** da operação quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência dos municípios (sem ISSQN); se o serviço for compreendido na competência municipal, o ICMS incide sobre a operação de circulação de mercadoria e o ISSQN sobre os serviços.

O ICMS **não incide** sobre operações que destinem mercadorias **para** o exterior, sendo aproveitado o imposto cobrado nas operações anteriores; sobre as operações que destinem a **outros Estados** petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica; **ouro** nas hipóteses do art. 153, §5º; nos **serviços de comunicação** de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

- *tributação de veículo automotor*: imposto sobre a propriedade de veículos automotores. As alíquotas **mínimas** são fixadas pelo **Senado Federal** e podem ser **diferenciadas** em função do tipo e utilização do veículo.

- *tributos comuns*: taxas e contribuições de melhoria.

3.3.4 Competência tributária dos Municípios

a) competência exclusiva dos Municípios:

- *tributação da propriedade urbana*: é o IPTU (art. 156, I). Incide sobre a propriedade imóvel, com ou sem edificação, localizada na zona urbana ou com **destinação urbana**.

Sem prejuízo da progressividade do art. 182, §4º, II (no tempo), o IPTU pode ser progressivo em razão do valor do imóvel, com alíquota diferenciada de acordo com a localização e utilização do imóvel (art. 156, §1º).

A progressividade no tempo é **sanção** pelo não-atendimento à função social da propriedade.

•*tributação das transmissões de bens imóveis*: o imposto incide sobre as transmissões de bens **entre vivos**, a qualquer título, por **ato oneroso**, de bens imóveis (por natureza ou acessão física), direitos reais sobre imóveis, **exceto** os de **garantia**, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição.

Não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em **realização de capital** e nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, **salvo** se a **atividade** da adquirente, nestes casos, for a compra e venda destes direitos, locação de imóveis ou arrendamento mercantil.

•*tributação de serviços*: à lei complementar também cabe fixar sua definição e a lista de serviços e alíquotas máxima e mínima, **excluir** de sua incidência as exportações de serviços e regular a forma e condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e regulados.

b) tributos comuns: taxas e contribuições de melhoria;

c) contribuição de iluminação pública: os Municípios podem instituir contribuição, mediante lei, para custeio dos serviços de iluminação pública, de acordo com os princípios do art. 150, I a III, da CF.

Tem caráter retributivo dos serviços prestados, com natureza de taxa; deveria ser imposto, pois o serviço prestado é geral e indivisível.

4.Regras de distribuição das rendas tributarias

4.1 Distribuição das receitas e federalismo cooperativo

O sistema discriminatório da CF combina a atribuição de fontes próprias com a técnica de participação de uma entidade na receita tributária da outra, ou técnica da distribuição ou repartição da receita tributária.

A cooperação financeira entre as entidades autônomas chama-se “**federalismo cooperativo**”.

4.2 Técnicas de repartição da receita tributária

4.2.1 Participação no produto de impostos de decretação da União e percepção dos Estados, Distrito Federal e Municípios

O poder tributante cabe à União, mas o produto da arrecadação percebido por outras entidades e elas pertence (arts. 157, I e 158, I)

4.2.2 Participação no produto de impostos de receita partilhada segundo a capacidade da entidade beneficiada

A CF reparte em percentagens o montante do imposto entre a entidade tributante e a entidade beneficiada. Esta receberá sua percentagem à vista de circunstâncias a ela vinculadas.

a) pertencem aos Municípios:

- 50% do ITR relativamente a imóveis **neles** situados;
- 100% do ITR se o Município optar pela fiscalização e cobrança do imposto;
- 50% do IPVA dos veículos licenciados no seu território (art. 158, III);
- 25% do produto da arrecadação do ICMS, a serem creditados em 3/4 , no mínimo, em relação ao valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços em

seu território; até 1/4 de acordo com o que dispuser em lei estadual;

- 25% do que o Estado receber do IPI, obedecidos os mesmos parâmetros.

b) pertencem aos Estados:

- 10% do IPI, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.
- 29% da CIDE relativa à importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (EC 44/04);

4.2.3 Participação em fundos (CF, art. 159)

O art. 159 determina que, do produto da arrecadação do IR e do IPI, 47% serão entregues pela União, da seguinte forma:

- 21,25% ao Fundo de Participação dos Estados – FPE, excluído do cálculo a parcela da arrecadação do IR pertencente aos Estados, DF e Municípios (CF, art. 157, I e 158, I).
- 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios – FPM;
- 3% para o financiamento do setor produto das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

4.3 Normas de controle e disciplina da repartição da receita tributária

Cabe à **lei complementar** estabelecer regras e disciplina do sistema de repartição de receitas, impondo-se ao TCU o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação.

Veda-se a retenção ou restrição à entrega e ao emprego das receitas repartidas aos Estados, DF e Municípios, compreendidos os adicionais e acréscimos relativos a impostos (art. 160).

A vedação não impede que a União e Estados condicionem a entrega dos recursos (a) ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias e (b) ao cumprimento do disposto no art. 198, §2º, II e III.

CAPÍTULO II – DAS RECEITAS PÚBLICAS. IMPOSTOS. TAXAS. CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PREÇO PÚBLICO. TARIFA. PEDÁGIO.

1. Rol de tributos na Constituição

A Constituição arrola:

- a) **impostos**: instituíveis pela União, Estados e Municípios, conforme partilha constante nos arts. 153 e 154 (União), 155 (Estados e DF) e 156 (Municípios e DF);
- b) **taxas**: instituíveis em razão do exercício de poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 145, II);
- c) **contribuição de melhoria**: decorrente de obra pública, também instituível pelas mesmas pessoas políticas (art. 145, III);
- d) **pedágio**: instituível igualmente pelas pessoas políticas mencionadas, em razão da utilização das vias conservadas pelo poder público (art. 150, V);
- e) **empréstimos compulsórios**: instituíveis pela União (art. 148);
- f) **contribuições sociais**: instituíveis pela União (art. 149);
- g) **contribuições de intervenção no domínio econômico**: instituíveis pela União (art. 149);
- h) **contribuições do interesse de categorias econômicas**: instituíveis pela União (art. 149);
- i) **contribuição para o custeio do regime previdenciário**: de que trata o art. 40 da Constituição em benefício dos servidores dos

Estados, Distrito Federal e Municípios, instituível por essas pessoas políticas, e cobrável dos respectivos funcionários (art. 149, §1º);

j) contribuição para custeio de iluminação pública: pelos Municípios (art. 149).

O art. 147 da CF atribui à União, em Território Federal, os impostos estaduais, e se o Território não for dividido em Municípios, também os impostos municipais.

Ao Distrito Federal cabem tanto os impostos estaduais (art. 155), como os municipais (art. 147).

1.1 Competência

1.1.1 Da União (art. 153 e 154, I)

- imposto de importação;
- imposto de exportação;
- sobre a renda a proventos de qualquer natureza;
- sobre produtos industrializados;
- sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativo a títulos e valores imobiliários;
- sobre a propriedade territorial rural;
- sobre grandes fortunas.

E, também, além destes, que são exemplificativos (art. 154):

- outros impostos (I);
- imposto extraordinário de guerra (II).

1.1.2 Dos Estados e do Distrito Federal (art. 155)

- causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos;

- operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações;
- propriedade de veículos automotores.

1.1.3 Municípios e Distrito Federal (art. 156)

- propriedade territorial e predial urbana;
- transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis;
- serviços de qualquer natureza.

2.Espécies tributárias previstas no código tributário nacional

2.1 Imposto

Define o art. 16 do CTN que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

A ausência de “atividade estatal específica” dispensa que o Estado preste algo determinado ao contribuinte em contraprestação ao pagamento.

Se o fato gerador não é ato do Estado, deve ser uma situação à qual o contribuinte se vincula. O legislador escolhe situações materiais evidenciadoras da capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária.

2.2 Taxa

São tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir:

- no exercício do poder de polícia;
- na prestação ao contribuinte, ou colocação à sua disposição, de serviço público específico e divisível (art. 145, II e CTN, art. 77).

O fato gerador da taxa é um fato do Estado.

Se as atividades gerais do Estado devem ser financiadas com os impostos, arrecadados de toda a coletividade, há outras atividades estatais que, dada a sua divisibilidade e referibilidade a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos determinável, podem ser financiados por tributos pagos pelos indivíduos a que essas atividades estatais se dirigem.

Contribuinte da taxa é, portanto, a pessoa que provoca a atuação estatal caracterizada pelo exercício do poder de polícia ou a pessoa a quem seja prestada (ou à disposição de quem seja colocada) a atuação do Estado traduzida em um serviço público divisível.

2.2.1 Taxas de polícia

O art. 78 do CTN define como poder de polícia a “atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão do interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão e autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais e coletivos”.

“Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei, aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder” (art. 78, p. ún.).

A taxa de polícia é cobrada em razão da atividade do Estado, que verifica o cumprimento das exigências legais pertinentes e concede a licença, autorização, alvará, etc., pois há certos direitos cujo exercício deve ser conciliado com o interesse público, cabendo ao Estado policiar a atuação do

indivíduo. A atuação fiscalizadora do Estado, em rigor, visa ao interesse da coletividade, e não ao do contribuinte da taxa, isoladamente.

2.2.2 Taxas de serviço

As taxas de serviço têm como fato gerador uma atuação estatal consistente na execução de um serviço público, específico e divisível, efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte (art. 145, II).

De acordo com o art. 79 do CTN, os serviços consideram-se:

a) utilizados pelo contribuinte:

- efetivamente, quando usufruídos por ele a qualquer título;
- potencialmente, quando sendo de utilização compulsória, seja postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

b) específicos: quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas.

c) divisíveis: quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos usuários.

Só é legítima a taxa de serviço se este se insere no âmbito de competência do ente político tributante (CTN, art. 80).

Os serviços gerais ou indivisíveis são financiáveis com a receita de impostos, e não com taxas de serviço, pois configuram atividades que o Estado desenvolve em atenção a toda a coletividade, sem visar a este ou aquele indivíduo, sendo irrelevante saber se tais atividades são ou não específicas.

2.2.3 Taxa e preço público

A taxa é um tributo, sendo, portanto, objeto de uma obrigação instituída por lei.

O preço é obrigação contratual, assumida voluntariamente. Os preços públicos não têm natureza jurídica de tributos. Os preços públicos estão

associados ao produto auferido com uma venda ou com a utilização ou exploração de um bem público pelo particular (ADIn 2586). Preço é o valor recebido pelo vendedor. Quando o vendedor é o Estado, o preço é público.

Os serviços públicos essenciais, indispensáveis ou compulsórios devem ser taxados, enquanto os serviços que não apresentam esses qualificativos podem ser taxados ou tarifados.

O STF já firmou entendimento pelo qual: *“os preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”*.

O preço público seria também a remuneração correspondente a um serviço público não especificamente estatal, uma atividade de natureza industrial ou comercial.

A taxa fica sujeita aos princípios constitucionais da tributação, entre os quais o da legalidade e o da anterioridade da lei ao exercício financeiro da respectiva cobrança.

Se a ordem jurídica obriga a utilização de determinado serviço, não permitindo a satisfação da necessidade por outro meio, então a remuneração correspondente, cobrada pelo Poder Público, sofre as limitações próprias dos tributos, isto é, as garantias estabelecidas na Constituição.

Por outro lado, se a ordem jurídica não obriga a utilização do serviço público, posto que não proíbe o atendimento da correspondente necessidade por outro meio, então a cobrança da remuneração correspondente não ficará sujeita às restrições do sistema tributário.

2.3 Contribuições de melhoria

A CF prevê que a União, os Estados, o DF e os Municípios podem instituir *“contribuições de melhoria decorrentes de obras públicas”* (CF, art. 145, III). A exemplo das taxas, ela se conecta com determinada atuação estatal,

qual seja, a realização de uma obra pública de que decorra, para os proprietários, adjacentes, uma valorização (ou melhoria) em suas propriedades.

A valorização deve ser diretamente proporcional à melhoria que advenha da obra pública. O tributo não se legitima pela simples realização da obra.

O valor da melhoria não pode ser desconsiderado na quantificação do tributo.

3.Outras figuras tributárias

Previstas fora do art. 5º do CTN.

3.1 Pedágio

O art. 150, V, da CF, ao proibir o estabelecimento de limitações de tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais e intermunicipais, ressaltou *“a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público”*.

A CF relaciona o pedágio com uma atuação específica, já que ele tem por fato gerador a utilização de vias conservadas pelo poder público.

O pedágio não se confunde com a taxa porque sua cobrança só ocorre em razão do uso efetivo e não meramente potencial. O contribuinte do pedágio também não se utiliza de um serviço do Estado, e sim de um bem público e paga por utilizar este bem. A Constituição só previu, com a designação de taxas, as de serviço e as de polícia, sem especificar um terceiro grupo no qual poderia se enquadrar o pedágio.

3.2 Contribuições sociais

3.2.1 Conceito e natureza jurídica

Segundo o art. 149 da CF, “compete exclusivamente à União instituir contribuições”:

- sociais;
- de intervenção no domínio econômico;
- de interesse de categorias profissionais e econômicas.

Caracterizam-se não pela destinação do produto da respectiva cobrança, mas pela finalidade da instituição, que induz a idéia de vinculação de órgãos específicos do Poder Público à relação jurídica com o respectivo contribuinte.

Na instituição das contribuições sociais devem ser observadas as normas gerais do Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade ressaltando, quanto a este último, a regra especial pertinente às contribuições de seguridade social.

Pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com a finalidade constitucionalmente definida:

- intervenção no domínio econômico;
- interesse de categorias profissionais e econômicas;
- seguridade social.

3.2.2 Função

Não é a de suprir o Tesouro Nacional de recursos econômicos.

Ostentam nítida função parafiscal. Destinam-se a suprir de recursos financeiros entidades do Poder Público com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional, no sentido de que dispõem de orçamento próprio: as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas devem constituir receita nos orçamentos das entidades representativas dessas categoria, enquanto as contribuições para a seguridade social

CAPITULO III – DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR. SUJEITOS E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES, TERCEIROS E POR INFRAÇÕES

1. Obrigação tributária

1.1 Conceito e espécies.

A relação tributária surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, esta norma há de ser uma **lei em sentido estrito**, salvo em se tratando de uma **obrigação acessória**.

O CTN distinguiu a obrigação (art. 112) do crédito (art. 139). A obrigação é o primeiro momento da obrigação tributária. Seu conteúdo é indeterminado e o seu sujeito passivo não está formalmente identificado, por isso a prestação não é exigível.

O crédito tributário é o segundo momento, que decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.

Obrigação tributária é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

1.1.1 Obrigação tributária principal

O **objeto** da obrigação tributária **principal**, vale dizer, a prestação à qual se obriga o sujeito passivo, é de **natureza patrimonial**.

No dizer do CTN, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária (art. 113, §1º). Tem sempre conteúdo patrimonial.

Na obrigação principal a prestação é a entrega de dinheiro ao Estado.

1.1.2 Obrigação tributária acessória

O **objeto** da obrigação tributária **acessória** é uma obrigação de **fazer**.

A obrigação acessória, segundo o CTN, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, §2º).

As prestações positivas a que alude o Código compreender um fazer, um não fazer, ou um tolerar, como, por exemplo (a) emitir nota fiscal, (b) não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida ou (c) admitir o exame de livros e documentos.

É **sempre** instituída pela **legislação**, que é lei em sentido amplo (art. 96). **Não** implica para o sujeito ativo (fisco) o **direito de exigir** o comportamento do sujeito passivo, **mas** o poder jurídico de **criar** contra ele um **crédito**, correspondente à penalidade pecuniária. Por isto diz o Código que “*a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*” (art. 113, §3º).

1.1.3 Fontes

As fontes de obrigação tributária são a **lei** (fonte formal) e o **fato gerador** (fonte material).

1.2 Fato gerador

Ainda que se trate de um ato jurídico, no sentido do direito civil, o fato gerador da obrigação tributária há de ser sempre considerado como fato, pois a capacidade tributária passiva independe da capacidade jurídica das pessoas naturais.

1.2.1 Fato gerador da obrigação principal

Diz o CTN que o *“fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”* (art. 114).

- a) situação:** fato em sentido amplo; toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.
- b) definida em lei:** a definição do fato gerador é compreendida na reserva legal. Só a lei é instrumento própria para descrever a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal.

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;”

1.2.2 Fato gerador da obrigação acessória

O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da **legislação** aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (CTN, art. 115). O fato gerador pode ser definido pela legislação, e **não apenas** pela lei.

Uma determinada situação pode ser, ao mesmo tempo, fato gerador de uma obrigação tributária principal e de uma obrigação tributária acessória, como a circulação de mercadorias, que impõe a emissão de nota fiscal e recolhimento do imposto.

1.2.3 Fato gerador e hipótese de incidência

A expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, **contida na lei**, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei.

A ilicitude do ato nada tem a ver com a relação tributária, para o que se deve estabelecer a distinção entre ato ilícito enquanto hipótese de incidência do tributo e a ilicitude que eventualmente pode verificar-se na ocorrência do fato gerador do tributo. Uma coisa é tributar as atividades ilícitas e outra admitir-se a incidência de imposto de renda sobre os rendimentos auferidos com a referida atividade. A hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (art. 43). É irrelevante que tal aquisição se tenha verificado em decorrência de atividade lícita ou ilícita.

Também **não importa** ao Direito Tributário a **natureza** do objeto dos atos praticados pelo sujeito passivo ou por terceiros. **Nem** seus **efeitos**. Ocorrida a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, abstração deve ser feita da natureza do objeto, assim como dos efeitos dos atos praticados.

1.2.4 Quando se considera consumado o fato gerador

Não dispondo a lei de modo diferente, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

- a) em se tratando de **situação de fato**, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos geralmente, ou ordinariamente, delas decorrentes (CTN, art. 116, I);
- b) em se tratando de **situação jurídica**, desde o momento em que tal situação esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável (CTN, art. 116, II).

1.2.5 Norma geral anti-elisão

A LC 104/2001 incluiu no CTN o permissivo pelo qual a *“autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”*.

O que importa é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal), é um comportamento lícito ou ilícito.

Quanto se fala em norma geral anti-elisão, o que se tem em vista é uma norma dirigida ao intérprete e ao aplicador, que o autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas.

1.2.6 Negócios jurídicos condicionais

Se a lei define como hipótese de incidência de um tributo uma situação jurídica na qual se encarta um negócio jurídico condicional, e **não dispõe de modo diverso**, considera-se consumado tal negócio,

- a) sendo a **condição suspensiva**, no momento do implemento da condição. A condição suspensiva é o evento futuro e incerto de cuja realização se faz depender os efeitos do ato ou negócio jurídico.
- b) sendo a **condição resolutória**, desde o momento em que o ato ou negócio jurídico foi celebrado, sendo, neste caso, inteiramente irrelevante a condição. A condição resolutória, um evento futuro e incerto de cuja realização se faz decorrer o desfazimento do ato ou negócio jurídico.

1.2.7 Insubstância do fato tributável

Se alguém realizou a hipótese de incidência tributária mediante um fato circunstancialmente **ilícito**, nasce e subsiste a relação obrigacional tributária **na medida em que subsistir** aquele fato no mundo dos fatos. Se no mundo dos fatos aquele fato não subsiste, não subsistirão os seus efeitos tributários.

Se alguém consuma a importação de mercadoria proibida, constatado o fato, é devido o imposto de importação, pois na hipótese de incidência da norma tributária não está a ilicitude como elemento; a autoridade tributária pode cobrar o tributo quando tomar conhecimento da importação vedada.

Entretanto, se a autoridade preferir fazer valer a proibição de importação e impõe ao importador a pena de perdimento da mercadoria, o imposto não será devido, porque o fato não subsistiu.

Se a importação de mercadoria proibida foi consumada ao amparo de medida judicial não se pode falar em conduta ilícita. Cuida-se de conduta lícita e são devidos os impostos incidentes sobre tal importação. Se a medida judicial

não subsiste, o fato não se transforma em ilícito. A insubsistência da medida judicial faz com que o importador retorne à situação anterior e a autoridade pode obrigá-lo a devolver a mercadoria ao exportador estrangeiro. Se não o faz no prazo assinado, aí há ilicitude que enseja apreensão e perdimento da mercadoria. No caso de desfeita a importação, inclusive com a apreensão, a administração tributária tem o dever de restituir o tributo porventura cobrado.

A insubsistência do fato tributável, com a completa supressão de seus efeitos econômicos, implica inexoravelmente a impossibilidade de exigência do tributo, porque leva ao desaparecimento do suporte fático de incidência da norma de tributação.

1.3 Aspectos ou elementos do fato gerador

1.3.1 Aspecto material ou nuclear

O fato gerador da obrigação tributária principal, ou situação de fato descrita na lei que institui o tributo e cuja concretização faz nascer o vínculo jurídico, é uma situação de fato normalmente referido pela lei em seu aspecto nuclear ou material.

Quanto ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza, a lei diz que o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos. O fato material ou nuclear envolve aspectos relevantes para a completa configuração do vínculo jurídico:

- aspecto subjetivo, diz respeito à identificação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária;
- aspecto objetivo: materialidade de seu objeto, a demandar quantificação.

A expressão “fato gerador da obrigação tributária” geralmente é utilizada para designar o aspecto objetivo ou nuclear, a materialidade do fato gerador da obrigação tributária principal.

1.3.2 Base de cálculo

Base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo. Há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária.

A importância da base de cálculo é permitir a identificação do tributo de que se cuida. Se a lei cria um imposto sobre a renda, mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está, na verdade, criando imposto sobre a receita ou sobre o patrimônio, e não sobre a renda.

1.3.3 Alíquota

1.3.3.1 Conceito e importância

No direito tributário é geralmente utilizada para indicar o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo.

A rigor, alíquota é a relação existente entre a expressão econômica ou mensurável, do fato gerador e o valor do tributo correspondente.

1.3.3.2 Alíquotas específica e percentual

A alíquota nem sempre é indicada na forma de percentual, embora isto ocorra na generalidade dos casos.

A **alíquota específica** é aquela utilizada para o cálculo do tributo **sem levar em consideração** o valor do objeto tributado, mas sua quantidade. O imposto é calculado em função das unidades do produto, e não do preço correspondente.

1.3.3.3 Alíquotas fixas e variáveis

Alíquotas fixas são aquelas que não se alteram, permanecendo as mesmas, seja qual for a importância da base de cálculo. Não se confunde com tributo fixo – aquele cujo valor é indicado diretamente pela lei, não se fazendo necessário qualquer cálculo para determinar o respectivo montante. É utilizada para o cálculo do tributo, que será sempre proporcional ao valor da base de cálculo.

Variáveis são aquelas que se modificam em razão da base de cálculo. Podem ser progressivas e regressivas. São utilizadas por razões de política tributária em geral.

São progressivas se aumentam conforme aumenta a base de cálculo; e regressivas quando diminuem quando aumenta a base de cálculo.

1.3.3.4 Alíquota zero

É possível encontrarmos no ordenamento jurídico da incidência de alguns tributos, a falta de obrigação de recolher ou pagar, não por se tratar de não-incidência, imunidade ou isenção, mas sim, por uma questão matemática. É quando o ente competente institui para determinadas situações uma alíquota com valor zero. Neste caso, não há imunidade; há a incidência, há o fato gerador, mas o valor a recolher será nulo, em face do cálculo.

Acontece muito com o IE, o IPI e o IOF, sendo uma situação vantajosa para o sujeito ativo por sua alteração não carecer de maiores formalidades, como o que acontece no caso de uma isenção: *1) sendo uma isenção deve ser instituída por lei ordinária (acompanhada do seu respectivo processo legislativo), 2) o mesmo acontecendo com a sua revogação, com o agravante, neste caso, de se respeitar o princípio da anterioridade.*

1.4 Sujeito ativo

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Tem sido colocada a questão de saber se apenas as pessoas jurídicas de direito público podem ser sujeitos ativos da obrigação tributária, ou se também o podem as pessoas jurídicas de direito privado, e até as pessoas naturais.

O sujeito ativo da obrigação tributária, nos termos do art. 119 do Código Tributário Nacional, não é necessariamente titular da competência para instituir o tributo. Quem cobra pode ter recebido – de quem tenha essa competência – delegação que o coloca na condição de sujeito ativo da obrigação tributária, sem que tenha a competência para instituir o tributo. O art. 119 deve ser interpretado de acordo com os arts. 6º e 7º do CTN.

Não se pode confundir a competência para instituir o tributo, que **decorre** da Constituição Federal e é indelegável, com a **capacidade** de exigir o tributo na condição de sujeito ativo da respectiva atribuição, que pode decorrer da ressalva feita pelo art. 7º e §§ do CTN.

Uma pessoa jurídica de direito privado pode receber a atribuição de arrecadar um tributo. E pode mesmo ser destinatária do produto de sua arrecadação. Mesmo assim ela **não pode** ser **qualificada** como **sujeito ativo** da obrigação tributária, por lhe **faltar** a competência para exigir o seu cumprimento, no sentido do art. 119, que é o de ter condições para **promover a execução fiscal**.

As pessoas jurídicas de direito privado e as pessoas naturais não podem promover a execução fiscal porque em nossa ordem jurídica não dispõem de competência para constituir o crédito e inscrevê-lo em dívida ativa.

A Constituição atribui às pessoas jurídicas de direito público competência para instituir tributos. É a **competência tributária própria**. Quem

a tem pode **instituir e arrecadar** o tributo, praticando todos os atos necessários, desde a edição da lei até os atos materiais de cobrança do tributo. É a essa competência tributária própria que se refere o CTN (art. 6º). Só as pessoas jurídicas de direito público, dotadas de Poder Legislativo, são titulares da competência tributária própria.

Em princípio, as **pessoas jurídicas de direito público** podem ser titulares, por **delegação**, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (CTN, art. 7º).

Às pessoas jurídicas de **direito privado** apenas podem ser atribuídas as funções ou encargos de arrecadar, o que **não constitui delegação** de competência tributária (CTN, art. 7º, §3º). É o que ocorre com os bancos.

Art. 120. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

A pessoa jurídica que **nascer do desmembramento de territorial de outra** assume a posição desta, e utilizará sua legislação tributária até quem entre em vigor a sua própria. Se a pessoa jurídica foi criada pelo desmembramento territorial de mais de uma outra e se a legislação tributária destes é diferente, a lei de criação da nova entidade deve dispor expressamente a respeito de qual será a legislação aplicável.

Os tributos devidos e que estiverem por recolher devidos aos contribuintes estabelecidos no território do novo ente passam, por sucessão, à titularidade ativa do novo. Analogamente à regra do art. 129, a sub-rogação ativa abrange os direitos relativos a obrigações tributárias surgidas **até o momento** da cisão, independentemente de já terem sido objeto de lançamento.

Quanto as obrigações da entidade cujo território foi desmembrado, a sub-rogação se dá igualmente em relação a elas. O contribuinte com direito a

restituição de um tributo pago a maior ao ente político cujo território foi desmembrado deve exercer seu direito contra a nova entidade política.

Após a criação da nova comunidade, qualquer modificação efetuada na legislação da entidade original, da qual se desmembrou, não se aplica ao território novo. A antiga entidade continua legislando para si e não para a outra.

1.5 Sujeito passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

*I - **contribuinte**, quando **tenha relação pessoal e direta** com a situação que constitua o respectivo **fato gerador**;*

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

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

O contribuinte pode ser identificado como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária ou se encontra em determinada situação que o caracteriza.

