



**Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu***

**LETÍCIA ERIG OSÓRIO DE AZAMBUJA**

**A EXTRAFISCALIDADE BRASILEIRA À LUZ DO  
PRINCIPIALISMO TRIBUTÁRIO**

**BRASÍLIA - 2011**

**LETÍCIA ERIG OSÓRIO DE AZAMBUJA**

**A EXTRAFISCALIDADE BRASILEIRA À LUZ DO  
PRINCIPALISMO TRIBUTÁRIO**

Trabalho apresentado como requisito à  
obtenção do título de Especialista em Direito  
Tributário e Finanças Públicas junto ao  
Instituto Brasiliense de Direito Público –  
IDP.

Orientador: Prof. Dr. Ulisses Schwarz Viana

**BRASÍLIA - 2011**

## LISTA DE SÍMBOLOS E DE SIGLAS (por ordem alfabética)

<b>ADCT</b>	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
<b>AFRMM</b>	Adicional ao frete para renovação da Marinha Mercante
<b>c/c</b>	Artigo combinado com...
<b>CE</b>	Constituição estadual
<b>CE/MS/89</b>	Constituição do Estado do Mato Grosso do Sul de 1989
<b>CF</b>	Constituição federal
<b>CF/88</b>	Constituição Federal de 1988
<b>CIDEs</b>	Contribuições de intervenção no domínio econômico
<b>CNPq</b>	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
<b>COFINS</b>	Contribuição para o financiamento da seguridade social
<b>COSIP</b>	Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública
<b>CPMF</b>	Contribuição provisória sobre movimentação financeira
<b>CSLL</b>	Contribuição sobre o lucro líquido
<b>CTN/66</b>	Código Tributário Nacional de 1966
<b>DL</b>	Decreto-lei
<b>DF</b>	Distrito Federal
<b>EC 39/02</b>	Emenda Constitucional nº 39 de 2002
<b>FGTS</b>	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
<b>GATT</b>	Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (Suíça, 1947)
<b>ICMS</b>	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
<b>IE</b>	Imposto de exportação de produtos nacionais ou nacionalizados
<b>IGF</b>	Imposto sobre grandes fortunas
<b>II</b>	Imposto de importação de produtos estrangeiros
<b>IOF</b>	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativo a títulos ou valores mobiliários
<b>IPI</b>	Imposto sobre produtos industrializados
<b>IPTU</b>	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
<b>IPVA</b>	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
<b>IR</b>	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
<b>ITBI</b>	Imposto de transmissão <i>inter vivos</i> , 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
<b>ITCMD</b>	Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos
<b>ITR</b>	Imposto sobre a propriedade territorial rural
<b>ISSQN</b>	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
<b>LC</b>	Lei Complementar
<b>LICC/42</b>	Lei de Introdução ao Código Civil (decreto-lei nº 4.657 de 1942)
<b>PASEP</b>	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
<b>PGFN</b>	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
<b>PIS</b>	Programa de Integração Social

<b>SRFB</b>	Secretaria da Receita Federal do Brasil ou Super-Receita
<b>STF</b>	Supremo Tribunal Federal
<b>STJ</b>	Superior Tribunal de Justiça
<b>TCFA</b>	Taxa de controle e fiscalização ambiental
<b>TDP</b>	Títulos da dívida pública
<b>§</b>	Símbolo de "parágrafo"

## RESUMO

Usualmente, as pessoas chamam de impostos todas as obrigações de pagar ao Estado que visam à arrecadação ("encher os cofres públicos"). Tais "impostos" são, na verdade, o que chamamos de "tributos". Ainda existe a extrafiscalidade tributária, menos conhecida pelas pessoas em geral, consistente na utilização da arrecadação para fins não fiscais (fins não meramente arrecadatórios) – trata-se de uma exceção, contudo, de uso muito freqüente. O presente trabalho teve, basicamente, como objetivos, estudar o Direito Tributário à luz do principialismo. Para tanto, por meio de revisão de literatura, uma análise dos principais aspectos dos princípios de Direito Tributário e das manifestações mais freqüentes de extrafiscalidade no Brasil foi realizada. Assim, pudemos notar que a extrafiscalidade é hoje um meio eficaz de promover a regulação dos mercados e controlar os hábitos (desejados) da sociedade. Ela ocorre por meio de estímulos, com incidências tributárias quantitativamente menores, ou desestímulos, incidências quantitativamente maiores. As formas mais comuns são: seletividade, isenção, imunidade, não-incidência, redução/aumento de alíquotas ou critérios de base de cálculo, alíquota zero, moratória e concessão de incentivos fiscais. Por fim, mostrou-se necessário que, na busca dos fins da extrafiscalidade, a aplicação de princípios (essenciais à manutenção de suas finalidades últimas) ampliemos o restrito rol de princípios tradicionalmente tributários.

**Palavras-chave:** Bioética, Direito Tributário, Bioética de Intervenção, Extrafiscalidade, Principialismo.

## ABSTRACT

People usually call taxes all the obligations to pay that are used to get money to the State ("to fill the public coffers"). Such "taxes" are, in the truth, what we call "tribute". There is still the extra fiscal taxes/tariffs, less known by the people in general, it consists in the use of the getting money for not for really fiscal ends - what represents an exception, however, of very frequent use. The present research had, basically, as objectives, to study the Tax law under the perspective of the Bioethics, searching the application of that one as an effective application tool of their principles. To do that, by literature research, an analysis of the main aspects of the principlism and the most frequent manifestations of extra fiscal tributes in Brazil was made. Thus, we could realize that the extra fiscally is today an efficient way to promote the regulation of the markets and to control the (desired) habits of the society. It all occurs under stimulations, with lower quantitative tax incidences or higher quantitative tax incidences. The most common ways are: selectivity, exemption, immunity, not-incidence, reduction/increase the aliquot or the base of calc, zero aliquot, moratorium and concession of tax incentives. Finally, we found necessary, in the search of the ends of extra fiscally, the application of principles (essential to the maintenance of its last purposes) the extension of the restricted roll of principles traditionally tributaries.

**Key-words:** Bioethics, Tax Law, Intervention Bioethics, Extra fiscal tributes, principlism.

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1. Introdução ao estudo

Usualmente, as pessoas chamam de impostos todas as obrigações de pagar ao Estado que visam à arrecadação ("encher os cofres públicos"). Tais "impostos" são, na verdade, o que chamamos de "tributos". A confusão ocorre porque os impostos são a espécie mais famosa de tributo no Brasil.

A definição de tributo mais aceita é a do artigo 3º do Código Tributário Nacional de 1966 (CTN/66), aqui explicada: tributo é toda prestação pecuniária (em regra, paga em dinheiro) compulsória (não é uma faculdade das pessoas pagá-lo), em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir (pode ser expresso em moeda estrangeira ou índice monetário, desde que seja convertido em moeda corrente local ao ser cobrado), que não constitua sanção de ato ilícito (tributo é obrigação, não é penalidade), instituída em lei (lei em sentido estrito: lei complementar, ordinária ou medida provisória) e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (aos serventuários também não cabe decidir se o cobram ou não) (CTN, 1966, s.p. & HARADA, 2009, *online*)

Quanto às espécies tributárias, hoje, a corrente mais aceita, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal (STF), é a quinquipartite (ou pentapartite), ou seja, a que defende a existência de cinco delas: 1) impostos (artigos 145, I, 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal de 1988 - CF/88); 2) taxas (artigo 145, II da CF/88): de serviço e de polícia; 3) contribuições de melhoria (artigo 145, III da CF/88); 4) contribuições e 5) empréstimos compulsórios (artigo 148 da CF/88). (CF, 1988, s.p. & HARADA, 2009, *online* & STF, RE138.284, DJ de 28/08/1992 & ROCHA, 2008, p. 17-27).

Há quem defenda que já tenha sido criada a sexta espécie tributária pela Emenda Constitucional nº 39 de 2002 (EC 39/02), "a contribuição para o custeio do serviço de Iluminação pública" (artigo 149-A da CF/88). Esta contribuição, de competência municipal e distrital apenas, contudo, não passa de mais uma das espécies de contribuição (CF, 1988, s.p. & EC nº 39, 2002, s.p.).

Cada uma das espécies tributárias supramencionadas deve ainda obedecer a uma regra-matriz de incidência, a qual estabelece todos os requisitos de um determinado tributo. Tal regra pode ser dividida basicamente em: 1) hipótese ou antecedente (aspecto espacial, temporal e material, este último, representa a hipótese de incidência) e 2) prescrição ou conseqüente (aspecto pessoal e quantitativo, o último representando a base de cálculo e a alíquota) (FISCO, 2009, online & PAULSEN, 2009, p. 911).

Os tributos são, em geral, conhecidos por sua fiscalidade, a qual consiste na utilização destes para fins fiscais (fins meramente arrecadatários do Estado). Esta é a regra geral de utilização da receita derivada (oriunda da atividade típica estatal), a qual financia os serviços públicos gerais e universais (BOTTALLO, 2002, p. 57).

Contudo, existe também a extrafiscalidade tributária, menos conhecida pelas pessoas em geral, consistente na utilização da arrecadação para fins não fiscais (fins não meramente arrecadatários) – trata-se de uma exceção, contudo, muito freqüente (BOTTALLO, 2002, p. 57).

Vários tributos podem ser usados com fins extrafiscais. Em geral, esta extrafiscalidade ocorre para promover a regulação dos mercados (por meio de estímulos (incidências quantitativamente menores) ou desestímulos (incidências quantitativamente maiores), o que também costuma ser chamado de "função promocional" (BOTTALLO, 2002, p. 57).

Esta extrafiscalidade pode se apresentar de diversas formas, como a seletividade (escolha do que sofrerá incidência), a isenção (uma lei isenta parcialmente a incidência proposta em outra), a imunidade (impossibilidade constitucional de edição de lei que gere a incidência), a não-incidência (simples

omissão legislativa gerando a impossibilidade de incidência), a redução/aumento de alíquotas ou critérios de base de cálculo (modificação de algum dos aspectos quantitativos), a alíquota zero (o que gera uma isenção de fato), a moratória (postergação de prazo para pagamento de um tributo) e a concessão de incentivos fiscais (créditos, dentre outros, a sujeitos que atendam a critérios de interesse do Poder Público).

Dentro deste sistema tributário, temos várias normas, as quais se subdividem (basicamente) em regras e princípios. As regras, por sua especialidade e positividade, são aplicadas de acordo com o sistema *all or nothing* (tudo ou nada), sendo assim, ou uma regra é aplicável a certo pressuposto de fato nela previsto, ou não. No caso de colisão entre regras, a regra é que a mais nova revogue a anterior, salvo no caso de edição de normas gerais federais (que a princípio apenas suspendem os efeitos das estaduais incompatíveis – art. 24, §4º da CF/88) (CF, 1988, s.p. & SILVA, 2005, p. 20-1).

Já os princípios, por sua vez, são abstratos, apenas indicam caminhos, tomados após um processo de ponderação (*balancing test* - por meio da razoabilidade e da proporcionalidade) com outros princípios. Assim, diante de um caso concreto, devemos escolher o “peso” e a “medida” de aplicação de cada um, da mesma forma, excluindo os inaplicáveis. No caso de regras oriundas de princípios, a interpretação a ser dada deve ser a escolhida pela regra, mais específica (CF, 1988, s.p. & SILVA, 2005, p. 21 e 43).

O Direito Tributário, segundo Rocha (2008, p. 4), é “*ramo didaticamente autônomo do Direito que estuda as relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte, relativas à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.*” Por ser autônomo possui seu próprio rol de princípios, os quais devem ser considerados antes mesmo dos princípios gerais de Direito Público, é o que se depreende da leitura do artigo 108 do CTN/66 (ROCHA, 2008, p. 4):

Art. 108. 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. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Dentre os princípios constitucionais tributários mais importantes, temos:

- 1) legalidade tributária (artigo 150, I e 153, §1º da CF/88);
- 2) irretroatividade (artigo 150, III, "a" da CF/88);
- 3) anterioridade (artigo 150, III, "b" e §1º da CF/88);
- 4) isonomia (artigo 150, III da CF/88);
- 5) capacidade contributiva e pessoalidade dos impostos (artigo 145, §1º da CF/88);
- 6) não-confisco (artigo 150, IV da CF/88);
- 7) não limitação ao tráfego (artigo 150, V da CF/88);
- 7) uniformidade geográfica (artigo 151, I da CF/88);
- 8) não tributação mais onerosa sobre a renda das obrigações da dívida pública e sobre os rendimentos dos agentes públicos (artigo 151, II da CF/88);
- 9) vedação de conceder isenção relativa a tributos dos Estados, Distrito Federal (DF) e Municípios (artigo 151, III da CF/88);
- 10) não-cumulatividade (artigo 153, §3º, II e 155, §2º, I da CF/88); e
- 11) seletividade (artigo 153, §3º, I e 155, §2º, III da CF/88) (ROCHA, 2008, p. 79 - 100 & CF, 1988, s.p.).

Na busca dos fins da extrafiscalidade, a aplicação de princípios se mostra fundamental, são eles que refletem a verdadeira finalidade das regras, já que muitas delas advêm de princípios preexistentes. Porém, no que tange à extrafiscalidade tributária, devemos ir ainda além, já que outros fins, que não meramente arrecadatários, prevalecem. Na busca destes fins, nada impede que ainda busquemos outros princípios de outras áreas do conhecimento, desde que atendam à finalidade social desejada.

## **1.2. Justificativas do estudo**

O uso das legislações como forma de aplicação concreta de princípios não é novidade. Contudo, a interface entre o Direito Tributário e a sua função extrafiscal deveria receber mais atenção acadêmica, especialmente pelas

ciências sociais. Isso deve se dar porque podemos notar claramente que existem inúmeros casos em que o Direito Tributário interfere (de maneira benéfica, “aparentemente benéfica” ou prejudicial) em várias esferas das vidas das pessoas - e não apenas na esfera fiscal estatal.

Os exemplos mais conhecidos dessa interferência são: a) isenção de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) para pessoas com neoplasia maligna, dentre outras moléstias do art. 6º, XIV da Lei 7.713 (1988); b) isenção de IR para remunerações a título de incentivo à pesquisa (como as bolsas de estudo do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq – art. 26 da Lei 9.250/95); c) aumento do imposto sobre produtos industrializados (IPI) para produtos que se queira diminuir o consumo (os não essenciais e outros prejudiciais à saúde, como o cigarro e a cachaça); d) redução de tributos para aquisição de veículos por deficientes; e) moratória de tributos para regiões afetadas por catástrofes; f) majoração de tributos como forma de se ingerir no planejamento familiar (aumento ou redução a depender do interesse do Estado quanto ao número de filhos); g) isenções de taxas judiciárias nos processos judiciais de pessoas “juridicamente pobres” (art. 3º, I da Lei 1.060 de 1950); h) imunidade tributária de livros, jornais e periódicos (art. 150, VI, “d” da CF/88); i) imunidade tributária de templos religiosos (art. 150, VI, “b” da CF/88); e j) concessão de créditos de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) - a exemplo do novo ICMS ecológico (ou sócio-ambiental) da Constituição do Estado do Mato Grosso do Sul de 1989 (CE/MS/89) - ; dentre outros (Lei nº 7.713, 1988 & CE/MS, 1989, s.p. & Lei nº 9.250, 1995, s.p. & Lei nº 1.060, 1950, s.p. & CF, 1988, s.p.).

Contudo, apesar de tais exemplos de extrafiscalidade, a princípio, se mostrarem excelentes formas de intervenção social benéfica, não podemos esquecer que o excesso de burocracia ou a própria legislação mal adaptada à realidade podem gerar injustiças e desigualdades indesejadas. Por exemplo: a) a lista de isenção de IR é restrita a determinadas patologias, não incluindo diversas outras tão (ou mais) incapacitantes e de tratamento financeiramente oneroso; b) existem inúmeros pesquisadores que contribuem para o

conhecimento científico, mas que não recebem incentivo financeiro governamental, já que o critério para recebimento de incentivos está eminentemente relacionado ao cadastramento de instituições e não à quantidade de conhecimento efetivamente produzido; c) o aumento de tributos pode gerar a elitização no uso de determinados produtos ou mesmo o desnecessário empobrecimento da população que necessite (por alguma razão) de seu uso; d) a redução de tributos na aquisição de veículos para transporte de deficientes não inclui os veículos adaptados dirigidos por terceiros (como os com elevadores para tetraplégicos ou os para deficientes visuais) nem mesmo os adquiridos com a disponibilidade econômica de outra pessoa (uma compra feita com dinheiro dos pais ou por meio de doação do veículo); e) a discricionariedade na concessão de moratória ou parcelamento pode gerar desigualdades indesejadas na economia, desinibindo o progresso tecnológico dos Estados-membros "mais favorecidos"; f) o aumento de tributos em famílias numerosas pode, a despeito de inibir o crescimento da população, promover o empobrecimento excessivo de tais famílias (justamente as que mais precisam de recursos); g) a conceituação de pessoa "juridicamente pobre" tem presunção de legal de veracidade (art. 1º da Lei 7.115 de 1983), além de ter um conceito indeterminado (sem definição rígida – art. 2º, § único da Lei 1.060 de 1950), o que faz com que um excessivo número de pessoas (que talvez não precisem) tenham acesso ao benefício, onerando demasiadamente o sistema aos demais usuários e demandando excesso de trabalho (e redução da qualidade de atendimento) nas Defensorias Públicas; h) a imunidade de livros, jornais e periódicos inclui o papel para sua impressão, contudo, a tinta para impressão e o formato eletrônico (ainda não há jurisprudência firmada - anexo 1), não são imunes, o que não atende à finalidade de incentivo à cultura e de direito de informação; i) a imunidade atinente a templos religiosos inclui rendimentos provenientes de atividades comerciais (desde que destinados às finalidades da instituição), gerando uma desigualdade na concorrência com aqueles comerciantes que são tributados (anexo 2); j) os incentivos fiscais dados (na forma de créditos) a empresas que atendam a critérios de baixa poluição ambiental ainda são a exceção, outro problema é que muitas vezes os gastos com equipamentos e produtos menos poluentes são muito mais caros do que o benefício concedido (Lei nº 7.115, 1983 & Lei nº 1.060, 1950, s.p.).

Como podemos observar, a legislação tributária brasileira, apesar de repleta de direitos e garantias assegurados pela via da extrafiscalidade, costuma ser conflitante ou inócua, o que, muitas vezes, impede o exercício de tais prerrogativas, ou mesmo promove desigualdades indesejadas. Aliado a isso, temos ainda a complexidade do problema pela nossa diversidade de leis tributárias, pois são constantemente emanadas pelos nossos entes políticos brasileiros (uma União, 26 Estados-membros, um DF e cerca de 5.600 Municípios).

Por tais motivos, a extrafiscalidade, dentro de uma perspectiva prática, não deve se distanciar dos princípios de Direito Tributário que lhe deram origem e que auxiliam na interpretação de nossa legislação.

### **1.3. Objetivos**

O objetivo geral do presente estudo é estudar a extrafiscalidade à luz do estatuto epistemológico do Direito Tributário brasileiro. Especificamente, temos como objetivos: a) estudar o principialismo constitucional tributário brasileiro; b) estudar aspectos da extrafiscalidade brasileira à luz de algumas questões sociais práticas; c) identificar e estudar os princípios tributários mais relevantes à questão da extrafiscalidade; e d) propor o uso do principialismo tributário como efetiva ferramenta de justiça social.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1. O Direito Tributário

Etimologicamente, a palavra “direito” pode ter vindo da palavra de origem latina *directus*, passando para *dereyto* e, por fim, “direito” (que significava seguir regras pré-determinadas ou preceitos) ou talvez do verbo *regere*, passando a *dirigere*, que passou a *directum*, por último, “direito” (que significava reger, governar) (WIKIPÉDIA, 2009, *online*).

Atualmente, a palavra “direito” poderia ser utilizada em vários sentidos. Em sentido de ciência jurídica, “Direito” poderia ser conceituado como forma de viabilização e adequação do homem à vida em sociedade, estando em perfeita consonância com a máxima: “*sem Direito não há sociedade*”. Trata-se de um conjunto de regras e de princípios, costumes e analogias também (artigo 4<sup>a</sup> da Lei de Introdução ao Código Civil de 1942 - LICC) que exteriorizam o Estado, organizando a sociedade como um todo - resolvendo e prevenindo eventuais conflitos de interesse nas relações interpessoais de particulares e entre estes e os Estados (DL nº 4.657, 1942, s.p. & ROCHA, 2008, p. 1-2).

Sobre o assunto, conceito relevante tecido por Hugo de Brito Machado Segundo (2009, p. 3 ):

[...] O Direito é inerente a qualquer grupo social, sendo historicamente anterior ao Estado, com este não se confundindo. Embora atualmente o Estado elabore grande parte das normas de um ordenamento, e procure assegurar sua eficácia através da coação institucionalizada, não se pode negar a existência de fontes do Direito não estatais, tais como o costume, os princípios gerais do direito e a doutrina; [...] A parcela do ordenamento jurídico a tanto incumbida é denominada Direito Público, e o Estado que submete a sua conduta a normas previamente estabelecidas é chamado Estado de Direito (p. 3).

O Direito pode ser didaticamente dividido em dois grandes ramos: a) do Direito Público e b) do Direito Privado. Temos o Direito Privado quando as partes envolvidas são exclusivamente particulares, as normas são de natureza dispositiva e o interesse protegido é de natureza privada. Já o Direito Público existe quando, pelo menos, uma das partes é o Estado, as normas são de natureza imperativa/cogente e o interesse protegido é de natureza pública - a este ramo pertence o Direito Tributário (ROCHA, 2008, p. 2-3).

Segundo Rocha (2008, p. 4), o conceito mais difundido de Direito Tributário é: *“ramo didaticamente autônomo do Direito que estuda as relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte, relativas à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.”* Apesar de o Direito Tributário ter caráter autônomo, não deve ser considerado independente dos demais ramos do Direito (aliás, nenhum ramo do Direito deve ser considerado isoladamente). Todavia, possui regramento próprio, com seus próprios princípios, os quais devem ser considerados antes mesmo dos princípios gerais de Direito Público, nos termos do artigo 108 e 109 do CTN/66 (ROCHA, 2008, p. 4):

Art. 108. 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. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

## **2.2. Os tributos**

### **2.2.1. Definição de tributo**

Segundo o artigo 3º do CTN/66: *“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” (CTN, 1966, s.p.).*

Já, de acordo com o artigo 9º da Lei 4.320 de 1964, que estatui normas de Direito Financeiro no Brasil: *“Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades” (Lei nº 4.320, 1964, s.p.).*

### **Sujeito passivo**

O contribuinte *lato sensu*, o devedor da obrigação tributária, quem deve pagá-la. Nos termos do artigo 121 do CTN/66, quem tem obrigação de pagar tributo ou "penalidade pecuniária". Ainda, segundo o §único do artigo supracitado, pode ser: a) contribuinte (quando tenha relação pessoal e direta com o fato gerador) ou b) responsável (quando, não sendo contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei) (CTN, 1966, s.p.).

### **Sujeito ativo**

O Estado, o credor da obrigação, quem deve cobrá-la. Nos termos do artigo 119 do CTN/66, é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para "exigir" seu cumprimento (CTN, 1966, s.p.).

### **Prestação pecuniária**

Significa que a obrigação deve ser satisfeita em dinheiro ou em moeda corrente, já que não vivemos mais em economia de troca (escambo) e que não existem tributos *in natura* ou *in labore* no Brasil. Todavia, temos a exceção da dação em pagamento (EMYGDIO; ROSA JÚNIOR, 2009, p. 43).

## Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

A expressão “cujo valor nela se possa exprimir” não significa autorização para pagamento em outras formas de bens, mas sim que o valor poderá ser exprimido em outras unidades monetárias, como Ufir, BTN ou OTN. Todavia, apesar desta definição, o artigo 156, XI do CTN/66, alterado pela Lei Complementar nº 104 (2001), autoriza a extinção da dívida tributária mediante dação em pagamento, que consiste na entrega, em regra, de bens imóveis para a quitação do débito tributário (CTN, 1966, s.p. & ROCHA, 2008, p.9-10).

Esta modalidade de extinção vem sendo muito utilizada por dação de títulos da dívida pública (TDP) que, por sua autonomia cambial, são equiparados a bens imóveis. Tais títulos são aceitos por seu valor nominal, apesar de serem adquiridos no mercado de títulos por valor muito inferior (CTN, 1966, s.p. & EMYGDIO; ROSA JÚNIOR, 2009, p. 44).

Eis julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a dação em pagamento de TDP:

TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151, III, DO CTN. DAÇÃO EM PAGAMENTO DE TÍTULO DA DÍVIDA AGRÁRIA. LEI N.º 9.711/98. ORDEM DE SERVIÇO DO INSS. POSSIBILIDADE.

1. Os **Títulos da Dívida Agrária tornam-se servis à dação em pagamento** de débitos previdenciários por força da Lei n.º 9.711/98, cujo art. 1º, dispõe: "Art. 1º Até 31 de dezembro de 1999, fica o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS **autorizado a receber, como dação em pagamento, Títulos da Dívida Agrária a serem emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda,** [...] 5. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida cinge-se em definir se o pedido administrativo de dação em pagamento de Títulos da Dívida Agrária teria o condão de suspender a exigibilidade de crédito previdenciário. 6. Dispõe o art. 151, III, do CTN, que "Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo." [...] (grifo nosso) (REsp 784.371/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/09/2007, DJ 18/10/2007, p. 274)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AÇÃO ORDINÁRIA. DAÇÃO EM PAGAMENTO. EXTINÇÃO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. INDICAÇÃO DE TÍTULO DA DÍVIDA PÚBLICA. ORDEM PREVISTA. ARTS. 156 C/C O 162 DO CTN, 655 E 656 DO CPC.

1. Agravo regimental oposto contra decisão que apreciou o presente feito como se fosse de Execução Fiscal, quando, na verdade, cuida de Ação Ordinária com Pedido de **Dação em Pagamento de Títulos**

**da Dívida Pública.** Revogação da decisão agravada. 2. O CTN explicita, em seu art. 156, as modalidades de extinção do crédito tributário, sendo a primeira delas o pagamento. Mais adiante, o art. 162, I, determina que o pagamento deve ser efetuado em moeda corrente, cheque ou vale postal. 3. Dispõe o art. 655 do CPC: “Incumbe ao devedor, ao fazer a nomeação de bens, observar a seguinte ordem: I - dinheiro; II - pedras e metais preciosos; III - **títulos da dívida pública da União ou dos Estados**; IV - títulos de crédito, que tenham cotação em bolsa; V - móveis; VI - veículos; VII - semoventes; VIII - imóveis; IX - navios e aeronaves; X - direitos e ações”. [...]  
(AgRg no Ag 740.546/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/03/2006, DJ 15/05/2006, p. 169)

### **Prestação compulsória**

Esta afirmação vem confirmar a natureza de receita derivada do tributo (angariada mediante atividade típica do Estado), já que o dever de pagar não surge em função de ajuste contratual entre Estado e contribuinte, mas sim de uma imposição instituída em lei (ROCHA, 2008, p. 7 e 10).

### **Instituído em lei**

Característica decorrente da sua natureza compulsória, já que, segundo o princípio da legalidade (em sua vertente direcionada ao particular), artigo 5º, II da Constituição de 1988, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. No mesmo sentido, os artigos 150, I da CF/88 e 113, §1º do CTN/66 (CF, 1988, s.p. & CTN, 1966, s.p. & ROCHA, 2008, p. 10).

### **Não é sanção de ato ilícito**

O dever de pagar tributo nasce da ocorrência do fato gerador, não é forma de punição. Todavia, não deve ser confundido com a multa (mesmo quando esta for de natureza tributária), pois se trata de sanção pelo ilícito de descumprimento de obrigação, apesar de ambos serem formas de receita (derivada) do Estado. Outro aspecto a ressaltar é a possibilidade de ato ilícito

ser fato gerador, mesmo assim, não estaremos falando de forma de pretensão punitiva (ROCHA, 2008, p. 10-11).

Tributo e a multa pecuniária não se confundem, são distintos em sua essência. Os tributos, em regra, decorrem de um ato lícito, a multa, por sua vez, decorre necessariamente de uma sanção por ato ilícito. Suas finalidades também são distintas, os tributos têm função de gerar de receita estatal, as multas não visam primariamente à arrecadação, pois seu principal objetivo é desestimular a infração à legislação. Por último, o princípio da **vedação ao confisco** é aplicável aos tributos, às multas não (ANDRADE, 2005, *online*).

### **Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada**

Significa que não existe discricionariedade (livre opção) no sentido de exigir, ou não, o tributo, escolher quando, quanto ou de quem exigí-lo. Compete às autoridades fiscais sempre exigir os tributos conforme a lei (ROCHA, 2008, p. 11-12)

### **Nossa definição particular de tributo**

Apesar de a definição do CTN (1966) ser a legal e a mais aceita doutrinariamente, uma definição mais completa seria: tributo é toda obrigação do contribuinte (sujeito passivo da relação) perante o Estado (sujeito ativo da relação), constituindo obrigação de pagar (prestação pecuniária e compulsória), a qual deve ser adimplida por meio de moeda corrente no país, mesmo que o valor não esteja diretamente nela expresso, ressalvados os casos legalmente autorizados de dação em pagamento, não constituindo sanção por ato ilícito, com seu fato gerador, base de cálculo, alíquota e sujeito passivo instituídos em lei formal (não necessariamente complementar) e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada para fins de arrecadação de receita derivada estatal.

## 2.2.2. Regra-matriz de incidência

A regra-matriz de incidência tributária é a norma jurídica tributária em sentido estrito (art. 3º do CTN/66), seu núcleo é a definição de uma norma geral, abstrata e genérica, que define o tipo tributário. É a norma de conduta que informa todos os limites de incidência de um tributo, a realização do princípio da reserva legal em matéria tributária (FISCO, 2009, *online* & PAULSEN, 2009, p. 911).

Seus critérios são: a) material b) temporal, c) espacial, d) subjetivo e e) quantitativo. Esta regra define a conduta tributária a ser observada pelo Fisco e pelo contribuinte - informando: o quê, quando e onde certo sujeito passivo (ou seu substituto) deve prestar à determinado sujeito ativo certo *quantum* (delimitado uma por base de cálculo e alíquota) (FISCO, 2009, *online* & PAULSEN, 2009, p. 911).

### Antecedente ou hipótese

O antecedente ou hipótese é dividido em:

- **Aspecto material** (o que – fato gerador): composto da descrição da conduta reveladora de capacidade econômica tipificada como objeto da tributação (FISCO, 2009, *online* & PAULSEN, 2009, p. 911).

- **Aspecto espacial** (onde – território em que ocorrendo o fato terá repercussão tributária): condicionador espacial da incidência tributária, cuja função é a de definir a competência territorial do ente político tributante. (FISCO, 2009, *online* & PAULSEN, 2009, p. 911).

- **Aspecto temporal** (quando – momento em que se deve considerar ocorrido o fato gerador): que condiciona o lapso temporal em que se dá o fato jurídico tributário para o efeito de incidência da norma (FISCO, 2009, *online* & PAULSEN, 2009, p. 911).

## **Conseqüente ou prescrição**

O conseqüente ou prescrição é dividido em:

- **Aspecto pessoal** (quem – sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária): corresponde ao sujeito do verbo da conduta tipificada, este critério esclarece quem é o contribuinte. O sujeito passivo é o contribuinte, que poderá ser substituído por responsáveis, substitutos ou terceiros equiparados. O sujeito ativo corresponde à a pessoa jurídica de direito público interno a quem competir a capacidade de arrecadar determinado tributo (FISCO, 2009, *online* & PAULSEN, 2009, p. 911).

- **Aspecto quantitativo** (quanto – critérios para cálculo da prestação devida: base de cálculo e alíquota): base de cálculo e alíquota. A base de cálculo é a previsão normativa que delimita a dimensão econômica do evento tributável. A alíquota indica qual o quinhão do desconto sobre o patrimônio do particular (FISCO, 2009, *online* & PAULSEN, 2009, p. 911).

### **2.2.3. Tributos em espécie**

#### **2.2.3.1. Impostos** (artigos 145, I da CF/ 88 c/c artigo 16 do CTN/66)

Os impostos são tributos de competência constitucional *numerus clausus* (taxativa), instituídos por meio de lei ordinária, contributivos (sua essencial justificação encontra-se na capacidade contributiva) e não-vinculados (independem de qualquer contraprestação estatal em relação ao contribuinte) - artigo 16 do CTN/66. Trata-se de um tributo unilateral, pago pelo contribuinte, que não tem direito a nenhum tipo de retorno por parte do Estado (CTN, 1966, s.p. & SABBAG, 2010, p. 396-400).

A receita (derivada) gerada por tais tributos é destinada a despesas públicas gerais ou universais e, esta receita, além de não poder se vincular a determinada prestação estatal, também não pode se vincular a órgãos, fundos ou despesas determinadas - **princípio da não afetação**, nos termos do artigo 167, IV da CF/88 (CF, 1988, s.p. & SABBAG, 2010, p. 398).

Podem ser classificados doutrinariamente em: a) **diretos** (não repercutem economicamente, contribuinte de direito e de fato são a mesma pessoa) e **indiretos** (repercutem, pois quem recolhe é o contribuinte de direito e quem efetivamente paga é o de fato); b) **pessoais** (levam em conta aspectos subjetivos do contribuinte) e **reais** (levam em conta aspectos patrimoniais do contribuinte); c) **fiscais** (eminentemente arrecadatários) e **extrafiscais** (também visam a outros fins, especialmente os regulatórios); e d) **progressivos** (alíquotas variáveis de acordo com a progressão da base de cálculo), **proporcionais** (bases de cálculo variáveis, mas com alíquota fixa) ou **seletivos** (possibilitam a proporcionalidade com a capacidade contributiva nos tributos indiretos). Segundo o CTN/66, podem ainda ser: a) **sobre o comércio exterior**; b) **sobre o patrimônio e a renda**; c) **sobre a produção e a circulação**; e d) **especiais** (SABBAG, 2010, p. 400-4).

#### **2.2.3.2. Taxas** (artigo 145, II da CF/88 c/c artigos 77 e 78 do CTN/66)

O fato gerador das taxas é oriundo do Estado (e não do contribuinte), haja vista serem tributos vinculados a certa prestação estatal, cobrados pelo ente político que exerceu o poder de polícia ou prestou (mesmo que apenas tenha deixado à disposição) serviço público específico e divisível. Sua competência é comum a todos os entes políticos (SABBAG, 2010, p.406).

Sendo assim, as taxas apresentam certas peculiaridades. O primeiro ponto a se destacar é que territórios não instituem taxas, apenas seus Municípios ou a própria União. O segundo é que, como são vinculadas a

contraprestações, como se fossem uma forma de remuneração, não estão sujeitos a isenções (em regra) (SABBAG, 2010, p.406-7).

A taxa de polícia (ou de fiscalização) é cobrada em razão do exercício regular do poder de polícia, o qual não se confunde com o poder "da" polícia. Alguns exemplos: a) taxa de expedição de alvará (ou de funcionamento), b) taxa de fiscalização de anúncios, e c) taxa de controle e fiscalização ambiental (TCFA) (SABBAG, 2010, p. 408-9).

A melhor definição legal de poder de polícia é a do CTN/66:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de 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 ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. 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.

Especificamente, quanto à expressão "exercício regular" do poder de polícia, descrito no artigo 78 do CTN/66, nos julgamentos mais recentes sobre o assunto, o STF, mudando seu entendimento antes consagrado, aceitou a cobrança de taxas nos casos onde órgãos fiscalizatórios existam, sem, contudo, realizarem uma "efetiva" fiscalização:

EMENTA: TAXA DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. ART. 145, II, DA CONSTITUIÇÃO. - Ausência de prequestionamento - fundamento suficiente, que não restou impugnado pela agravante. - A cobrança da taxa de localização e funcionamento, pelo Município de São Paulo, prescinde da efetiva comprovação da atividade fiscalizadora, diante da notoriedade do exercício do poder de polícia pelo aparato administrativo dessa municipalidade. Precedentes. - Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 222252 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 17/04/2001, DJ 18-05-2001 PP-00080 EMENT VOL-02030-04 PP-00772)

Trata-se de julgado referente à TCFA, instituída pela Lei nº 10.165 (2000). Assim, empresas apenas "potencialmente poluidoras", independentemente de sofrerem fiscalização efetiva (que seria a obrigatória contraprestação estatal das taxas), são tributadas (Lei nº 10. 165, 2000, s.p. & SABBAG, 2010, p. 411).

No que tange à taxa de serviço (ou taxa de utilização), pode ser cobrada em razão da prestação estatal (efetiva ou potencialmente fruível) de serviço público específico e divisível (requisitos cumulativos). Entende-se por "específico" o serviço singular, a título *ut singuli*, onde se possa individualizar o serviço prestado. "Divisível" é o serviço passível de utilização individual pelo contribuinte, onde podemos individualizar o usuário. Em regra, todo serviço específico é também divisível (SABBAG, 2010, p. 412-5).

Assim, caso seja um serviço destinado à coletividade como um todo, sendo geral, universal ou *ut universi*, não caberá a instituição de taxas. Alguns exemplos de cobranças já consideradas inconstitucionais: taxa de segurança pública (que deveria ser cobrada por impostos), taxa de limpeza pública (que não se confunde com a constitucional taxa municipal de coleta de lixo), taxa de iluminação pública (já transformada em contribuição, por meio de emenda constitucional), taxa de asfaltamento (que deveria ser cobrada por contribuição de melhoria) (SABBAG, 2010, p. 416-8).

Sabe-se que o principal aspecto definidor de um tributo é seu "fato gerador" (a despeito de seu *nomen iuris*), nos termos do artigo 4º do CTN/66. Esta é uma técnica que evita a ocultação de um tributo sob nome diverso. No caso das taxas, existe vedação "apenas" para que elas não tenham a "integral base de cálculo" de impostos, nos termos da súmula vinculante nº 29 do STF (artigo 145, § 2º da CF/88) (CF, 1988, s.p. & CTN, 1966, s.p. & STF, 2010, s.p.).

Importante ressaltar também que a base de cálculo das taxas deve guardar correlação razoável com o serviço prestado, inclusive nas custas (sentido lato) processuais fixadas em lei: a) **taxas judiciárias** (despesas pela atuação dos agentes políticos - magistrados e membros do Ministério Público,

b) **custas em sentido estrito** (despesas pelo trabalho dos serventuários) e c) **emolumentos** (despesas extrajudiciais de serviços notariais e de registro delegadas ao setor privado) (SABBAG, 2010, p.420-7).

Por último, não devem ser confundidas com **tarifas** (cobradas por particulares) e/ou **preços públicos** (cobrados pelo Estado) - a maioria da doutrina não faz diferença entre os institutos. A principal diferença entre taxas e tarifas/preços públicos é que, sempre que o serviço público for propriamente estatal e tiver que ser prestado diretamente pelo Estado, deve-se optar pelas taxas apenas. Podendo o serviço essencial ao interesse público ser delegado a particulares, deve-se optar por taxas (se de utilização obrigatória) ou tarifas/preços públicos (se de utilização facultativa, tendo em vista sua natureza contratual). Assim, caso o serviço não seja essencial, deve "sempre" ser remunerado por tarifas/preços públicos (SABBAG, 2010, p.432-3).

### **2.2.3.3. Contribuições de melhoria** (artigo 145, III da CF/88 c/c artigos 81 e 82 do CTN/66)

São tributos exigíveis de quem possui imóvel valorizado por uma obra pública. Não se confundem nem com os impostos - já que pressupõem a contraprestação estatal da obra pública - nem com as taxas - já que se referem à "valorização por obra" pública, e não a "serviço público específico e divisível". Também não se confundem esses tributos por razão de seus fundamentos: os impostos se pautam pela capacidade contributiva; as taxas, pela retribuição ao serviço; e as contribuições de melhoria, pela proporcionalidade ao benefício gerado (SABBAG, 2010, p.439-40).

Assim como as taxas, não se submetem (em regra) às isenções (artigo 177, I do CTN/66). Isso ocorre por sua base principiológica e por seu fato gerador (valorização imobiliária decorrente de obra pública). Contudo, o valor pago por contribuição de melhoria é dedutível do lucro tributável a título de IR

sobre a valorização imobiliária (artigo 17 do Decreto-Lei nº 195 de 1967), em razão de princípios que vedam o *bis in idem* e a bitributação (visto que o imposto de renda é tributo da União e a contribuição de melhoria é de competência comum) (SABBAG, 2010, p. 441).

Vale ressaltar que trata-se de uma cobrança pela "valorização" do imóvel. Assim, em casos de haver "desvalorização", também deve caber ao sujeito passivo uma indenização por parte do estado. Da mesma forma, existem limites ao valor da cobrança da contribuição de melhoria - haja vista nosso ordenamento jurídico vedar o enriquecimento sem causa. O limite individual é o próprio valor da valorização do imóvel, o global (total) corresponde ao valor gasto na obra (SABBAG, 2010, p. 446-55)

Trata-se de expressão do **princípio da mais-valia tributária**, gerada pela obra pública. Neste sentido, se o proprietário de imóvel valorizado não concorre com a obra, não é justo que se beneficie sem ter uma contraprestação sua. Caso contrário, haveria lucro sem esforço (locupletamento injustificado) - o que é vedado por nosso ordenamento jurídico (ATALIBA, 2006, p. 176-7).

Como podemos observar, a contribuição de melhoria engloba inúmeros institutos legais, mas, em especial, chamamos a atenção para o **princípio da justiça** e o **princípio da equidade**. Do ponto de vista de Kiyoshi Harada (2009, p. 308) e de Hugo de Brito Machado Segundo (2009, p. 435), tais princípios fundamentam a regra de que apenas as pessoas que tiveram seus imóveis valorizados por obra pública deverão pagar por ela, e não toda a coletividade - já que apenas pequena parcela se beneficiou da valorização imobiliária (benefício direto e específico) (HARADA, 2009, p. 308 & MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 435).

Por fim, destacamos a dificuldade de se cobrar esta espécie tributária (e por tal razão é que é tão rara), já que é exemplo de ato jurídico complexo e que comporta várias etapas obrigatórias. Assim, caso desrespeitada alguma de suas fases, haverá a anulação do lançamento (e a conseqüente impossibilidade de cobrança) (SABBAG, 2010, p. 460).

#### 2.2.3.4. Contribuições (artigo 149 da CF/88)

As contribuições não se confundem com os impostos, pois, enquanto estes se pautam pelo poder de império estatal, aquelas se fundamentam na solidariedade. Outra diferença é que, nas contribuições, não basta a ocorrência do fato gerador para sua exigência, mas também a existência de um dado benefício - e, por tal razão, podem ter mesmo o fato gerador dos impostos sem, contudo ferir os **princípios que vedam o *bis in idem* e a bitributação** (SABBAG, 2010, p. 488).

Também não se confundem com as taxas, visto que estas necessitam de uma referibilidade direta entre a atividade estatal e o sujeito passivo - enquanto que nas contribuições a referibilidade é apenas indireta, já que atendem a interesses gerais. Da mesma forma, não gerando valorizações imobiliárias, não poderiam ser tampouco contribuições de melhoria (SABBAG, 2010, p. 489).

Apesar de ter havido dúvidas no passado, hoje, a despeito de a parte final do artigo 150, §6º da CF/88 se referir a "tributo **ou** contribuição", nos dando a impressão de serem coisas distintas, o posicionamento de nossa doutrina e de nossos tribunais superiores deixa claro que as contribuições são espécie do gênero tributo (SABBAG, 2010, p. 487).

Do ponto de vista da competência (artigos 149 e seu §1º e artigo 149-A da CF/88), as contribuições assim se dividem: a) da União (**contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas**); b) dos Estados, Municípios e DF (**contribuições previdenciárias de seus servidores**); e c) dos Municípios e DF (para o **custeio do serviço de iluminação pública**) (SABBAG, 2010, p. 490).

Antigamente, do ponto de vista doutrinário, dividíamos as contribuições incluindo a categoria "parafiscais". A palavra "parafiscal" que dizer "ao lado do que é fiscal". No Direito Tributário, os tributos parafiscais são aqueles

arrecadados e fiscalizados (únicas atividades delegáveis) por pessoa diversa da que os instituiu, a qual também deterá tais valores para si. Todavia, hoje, esta classificação está em franco desuso, haja vista se referir a modalidade de cobrança de qualquer tributo, e não a uma contribuição específica (SABBAG, 2010, p. 493-5).

Portanto, do ponto de vista doutrinário, hodiernamente, dividimos as contribuições em: a) Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas; b) Contribuições de intervenção no domínio econômico; e c) Contribuições sociais. Em seguida, maiores detalhes sobre cada uma.

### **Contribuições de interesse das categorias profissionais (dos trabalhadores) ou econômicas (dos empregadores)**

Estas contribuições são de competência da União e obedecem aos princípios constitucionais sem qualquer ressalva. Temos, como espécies: a) **contribuição-anuidade** (para os conselhos fiscalizadores de profissões); b) **contribuição sindical** (é a contribuição corporativa de um dia de trabalho, vulgarmente chamada de "imposto sindical") (SABBAG, 2010, p.496-502).

Destacamos que a "contribuição confederativa" (artigo 8º, IV da CF/88) e a contribuição assistencial (ou desconto assistencial em por convenção coletiva de trabalho) não são tributos, mas sim uma mensalidades/anuidades cobradas dos filiados sindicais. Contudo as **contribuições para o sistema "S"** são tributos, embora haja grande divergência na sua classificação (pensamos melhor considerá-las na terceira categoria - exposta adiante) (SABBAG, 2010, p.496-502).

### **Contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs)**

Também chamadas de contribuições interventivas ou de CIDEs, são de competência da União e possuem a finalidade extrafiscal de intervir no mercado, promovendo controles fiscalizatórios, atividades de fomento a

determinados setores, regulando fluxos produtivos, dentre outras formas (SABBAG, 2010, p. 505).

Tais contribuições devem atender às seguintes regras específicas: a) não incidir sobre as receitas decorrentes de exportação (artigo 149, §2º, I da CF/88); b) incidirão "também" sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços (artigo 149, §2º, II da CF/88); e c) poderão ter alíquotas *ad valorem* (tendo por base o faturamento, a receita bruta, o valor da operação ou aduaneiro) ou específicas (tendo por base a unidade de medida adotada - artigo 149, §2º, III da CF/88). A única contribuição que representa uma exceção ao princípio da legalidade tributária e anterioridade anual é a CIDE-combustíveis (artigo 177, §4º, I, "b" da CF/88) (SABBAG, 2010, p. 505-6).

As contribuições em vigor mais famosas desta categoria são a **CIDE-combustíveis** (incide sobre importação e comercialização de petróleo e gás natural - Lei nº 10.336/01), a **CIDE-royalties** (com a finalidade de fomentar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação - Lei nº 10.168/00) e o **adicional ao frete para renovação da Marinha Mercante** (AFRMM) - com alíquotas incidentes sobre o valor do frete marítimo, atendendo à finalidade expressa em seu próprio nome (SABBAG, 2010, p.506-8).

### **Contribuições sociais**

Em 16 de março de 2007, com a publicação da Lei nº 11.457, as Secretarias da Receita Federal e da Receita Previdenciária se uniram, formando um único órgão: a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) ou Super-Receita (SABBAG, 2010, p. 510).

Sendo assim, a SRFB passou a cobrar, por meio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), todas as contribuições sociais em tela. Vale ressaltar que as contribuições sociais são as mais importantes tanto do ponto de vista acadêmico quanto do de volume de sua arrecadação (SABBAG, 2010, p. 509-10).

Tais contribuições devem atender às seguintes regras específicas: a) não incidir sobre as receitas decorrentes de exportação (artigo 149, §2º, I da CF/88); b) incidirão "também" sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços (artigo 149, §2º, II da CF/88); e c) poderão ter alíquotas *ad valorem* (tendo por base o faturamento, a receita bruta, o valor da operação ou aduaneiro) ou específicas (tendo por base a unidade de medida adotada - artigo 149, §2º, III da CF/88) (SABBAG, 2010, p. 505).

Didaticamente, segundo Eduardo Sabbag (2010, p. 509-37) melhor dividirmos as contribuições sociais em:

a) Contribuições sociais gerais: a.1) do **salário-educação** (artigo 212, §5º da CF/88); e a.2) para o **sistema "S"** (artigo 240 da CF/88).

b) Contribuições da seguridade social - fontes de custeio: b.1) **empregador e empresa** (artigo 195, I da CF/88) - dividida ainda em contribuição: b.1.1) **social patronal sobre a folha de pagamentos**, b.1.2) ao **Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público** e ao **Programa de Integração Social (PIS/PASEP)**, b.1.3) sobre o **lucro líquido (CSLL)**, e b.1.4) para **financiamento da seguridade social (COFINS)**; b.2) **trabalhador** (artigo 195, II da CF/88); b.3) **receita de loterias** (artigo 195, III da CF/88); e b.4) **Importador** (artigo 195, IV da CF/88). Vale ressaltar que as contribuições para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) não têm natureza tributária, mas sim trabalhista e social.

c) **Contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF)** - modalidade extinta, mas grande repercussão até hoje.

d) **Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP)**.

e) Outras contribuições sociais: aquelas que podem ser inseridas pelo exercício da competência residual da União (artigo 195, §4º da CF/88).

### 2.2.3.5. Empréstimos compulsórios (artigo 148 da CF/88)

Os empréstimos compulsórios sofreram algumas alterações ao longo dos anos. Hoje, possuem autonomia didática em face da teoria pentapartite. Também não são mais cabíveis em casos de exigência pela "conjuntura econômica", mas ainda são em casos de "despesas extraordinárias" (calamidade pública e guerra externa) e de "investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional" (SABBAG, 2010, p. 463-6 e 469).

Sua natureza jurídica também mudou, passando de contratual (empréstimo público coativo) para tributária. Atualmente, pode ser classificado como um tributo temporário, vinculado (a ocorrência de casos excepcionais taxativamente descritos), de receita vinculada (impede a redestinação, ou seja, o emprego de recursos para atender a outras finalidades), "restituível", instituído apenas pela União e por meio de lei complementar (SABBAG, 2010, p. 465, 472 e 482).

Por último, destacamos que, nos casos de "despesas extraordinárias" (calamidade pública e guerra externa), não haverá submissão aos **princípios da anterioridade anual e da nonagesimal**, mas, nos casos de "investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional", haverá sim a referida submissão às duas anterioridades (SABBAG, 2010, p. 476).

## 2.3. Lançamento tributário

Lançamento é ato administrativo vinculado e obrigatório, que dá segurança quanto à existência (certeza) e valor da dívida (liquidez). Trata-se de ônus exclusivo da Fazenda Pública, pois é ato dotado de imperatividade, além de ser unilateral e possuir presunção relativa de legitimidade (presume-se

legítimo até que se prove o contrário). Nos termos do artigo 142 do CTN/66, o lançamento não faz nascer o crédito tributário, mas sim o formaliza e o torna exigível (podendo até ser cobrado pela PGFN). Na prática, se dá por meio de um documento, devendo-se dar ciência ao sujeito passivo por meio da "notificação de lançamento" (ROCHA, 2008, p. 390).

Eis o artigo supracitado:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O lançamento costuma ser classificado por três características que pode assumir: a) grau de participação do contribuinte neste procedimento, b) procedimentos preparatórios que o antecedem e c) titularidade da iniciativa para sua realização.

### **Lançamento por declaração ou misto**

Hoje não é muito comum, presente apenas nos tributos: Imposto de transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI), imposto de importação de produtos estrangeiros (II) e imposto de exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE). Ocorre quando as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, são prestadas à autoridade administrativa pelo sujeito passivo ou por terceiro. Diante dessas informações, a autoridade efetiva o lançamento e notifica o sujeito passivo a pagá-lo ou a impugná-lo dentro de determinado prazo. A autoridade administrativa pode corrigir quaisquer erros de ofício, efetuando o lançamento mediante arbitramento (ou fiscalização indireta ou aferição indireta). As pautas fiscais com tabelas de preços predeterminados presumidos, necessárias ao arbitramento, têm sido repelidas pela jurisprudência, pois não refletem o valor real dos bens a serem tributados, os

quais devem ser valorados em cada caso e por meio de documentos. (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 58-9 & SABBAG, 2010, p. 753).

### **Lançamento por homologação ou autolançamento**

Aquele no qual o sujeito passivo realiza toda a atividade de apuração dos dados necessários à constituição do crédito tributário, tendo o dever de antecipar o pagamento do valor respectivo antes de qualquer manifestação do Fisco sobre a apuração. Caso este concorde, homologará, mas, caso discorde (por dados omissos ou que não mereçam fé), procederá ao lançamento de ofício mediante arbitramento (ou fiscalização indireta ou aferição indireta). A homologação tácita ocorre quando a autoridade competente não homologa ou não corrige de ofício a declaração. Temos, como exemplos, o ICMS, o IPI e o IR (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 59-60 & SABBAG, 2010, p. 757).

### **Lançamento por de ofício, *ex officio* ou direto**

É o lançamento efetuado pela autoridade administrativa sem a participação do sujeito passivo. Hoje, existem poucos exemplos: o IPTU (imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana), o IPVA (imposto sobre a propriedade de veículo automotor), as taxas, as contribuições corporativas em geral e a COSIP. Porém, todo e qualquer tributo pode ser objeto de um (re)lançamento de ofício (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 61-2 & SABBAG, 2010, p. 751-3).

## **2.4. Crédito tributário**

A palavra "crédito" pode ser usada tanto para indicar o "direito ao recebimento da dívida" quanto o "valor exigível". Segundo Leandro Paulsen (2009, p. 996), pode ser conceituada como "*o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro*" (PAULSEN, 2009, p. 996).

Como já visto, o lançamento formaliza a obrigação tributária, tornando-a certa, líquida e exigível, surgindo, então, o crédito tributário (assim entende a doutrina majoritária). Crédito tributário é elemento integrante da obrigação tributária, é o direito da Fazenda Pública de exigir a prestação pecuniária do respectivo sujeito passivo, por meio de sua PGFN. (PAULSEN, 2009, p. 996 & ROCHA, 2008, p. 389).

Esta é a doutrina majoritária, apesar de existir divergências quanto ao momento exato do surgimento do crédito tributário. Segundo João Marcelo Rocha (2008, p. 389), o crédito já existe antes do lançamento, todavia, de acordo com Hugo de Brito Machado Segundo (2009, p. 56) e Leandro Paulsen (2009, p. 996), dentre outros, o crédito só passa a existir após o devido lançamento, o que existe antes é apenas a obrigação tributária instituída por lei (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 56 & PAULSEN, 2009, p. 996 & ROCHA, 2008, p. 389).

## **2.5. Competência tributária no federalismo brasileiro**

Competência tributária é uma atribuição legislativa que somente pode ser conferida às pessoas com "autonomia" política: União, Estados-membros,

DF e Municípios. Estes entes não possuem entre si a "soberania" que apenas o Estado Brasileiro possui em âmbito internacional. Esta competência para a produção de leis (que não criam, mas instituem tributos) representa um poder indelegável (nem mesmo por lei complementar) concedido pela CF88. Toda pessoa que tem poder para instituir, também tem para exigir e fiscalizar o tributo - podendo delegar apenas estas duas últimas funções (ROCHA, 2008, p. 109-10).

Sobre este assunto, o artigo 7º do CTN/66:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

A competência para instituir tributos, todavia, não se confunde com a competência para legislar sobre Direito Tributário, que é a competência para regulamentar as relações jurídicas deste ramo do Direito - melhor exemplo, o próprio CTN/66. Estas normas gerais em matéria tributária sempre necessitam de lei complementar por disposição da CF/88 (ROCHA, 2008, p. 69-70 e 109-10).

Nesse diapasão, percebemos que a repartição de competências tributárias entre cada ente político não foi em vão. Esta separação, esta autonomia na competência tributária, é fundamental à manutenção da forma de estado federativo. A autonomia tributária é requisito à manutenção de todas as demais autonomias (política e administrativa) (ROCHA, 2008, p. 95-6).

### **Competência comum** (artigo 145, II e III da CF/88)

Todas as esferas políticas a possuem. Refere-se especialmente à competência relativa às taxas e às contribuições de melhoria (os tributos contraprestacionais). Não são tributos exclusivos de cada ente, pois, em regra, quem presta o serviço ou realiza a obra (que também é um serviço) ou exerce o poder de polícia é que os institui (ROCHA, 2008, p.116-7).

### **Competência privativa** (artigo 148, 149, 149-A, 153, 155, 156 e 195 da CF/88)

Refere-se aos impostos constitucionais, é privativa porque há a repartição e discriminação taxativa dos impostos de cada ente federativo. Os impostos são mais delimitados na CF/88 do que os outros tributos, pois são de arrecadação não-vinculada (ROCHA, 2008, p. 117-8).

São impostos de competência da União (artigo 153 da CF/88): II; IE; IR; IPI; imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativo a títulos ou valores mobiliários (IOF); imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR); e imposto sobre grandes fortunas (IGF).

São impostos de competência dos Estados e do DF (artigo 155 da CF/88): ICMS; IPVA; e imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD).

São impostos de competência do DF e dos Municípios (artigo 156 da CF/88): imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN); IPTU e ITBI.

### **Competência cumulativa** (artigo 147 da CF/88)

Hipóteses em que determinado ente político institui certo imposto que, a princípio, seria da incumbência de outra esfera de governo. Ocorre nos Territórios federais, os quais não são entes políticos, apenas autarquias federais (entes administrativos), exigindo lei complementar para sua criação (artigo 18, §2º, CF/88). Em tais casos, a atribuição estadual recai sobre a União. Não ocorre, porém, nos Municípios em Territórios federais, pois a competência municipal continua sendo do município. Ocorre também nos Territórios sem Municípios, já que a competência municipal recai também sobre a União. Por último, o DF tem atribuições municipais e estaduais acumuladas (ROCHA, 2008, p. 118-9).

### **Competência residual** (artigo 154, I e artigo 195, §4º da CF/88)

No que tange aos impostos, todas as competências (da União, municipal, distrital e estadual) são taxativas. Quanto à União, além de possuir uma listagem taxativa de impostos privativos (artigo 153 da CF/88), possui também permissão para instituir outros impostos de competência residual (art. 154, I da CF/88).

Estes impostos residuais da União devem ser "verdadeiramente" novos, podendo ser instituídos a qualquer momento, respeitados os **princípios da anterioridade anual e da nonagesimal**. Seus únicos requisitos são: lei complementar, inovação de fato gerador e base de cálculo (inclusive em relação aos de outros entes) e respeito ao **princípio da não-cumulatividade** (ROCHA, 2008, p. 122-3).

Quanto às contribuições da seguridade social (previdência, assistência e saúde), a União pode instituir novas. Todavia, a inovação da base de cálculo e do fato gerador devem ser apenas relativas às próprias contribuições. Aqui, só há respeito ao **princípio da anterioridade nonagesimal** (ROCHA, 2008, p. 122-3).

### **Competência extraordinária** (artigos 148 e 154, II da CF/88)

Em casos de investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse social, de despesas extraordinárias por calamidade pública, por guerra (ou sua iminência), a União pode lançar mão dos **empréstimos compulsórios**. Em casos de guerra (ou sua iminência) "apenas", pode lançar mão dos **impostos extraordinários** (CF, 1988, s.p.).

Tais tributos, em regra, devem ser provisórios, não estão sujeitos a novo fato gerador, não precisam respeitar os princípios da **anterioridade anual e nonagesimal** e não estão sujeitos ao **princípio da não-cumulatividade**. As características dos empréstimos compulsórios que os diferenciam dos impostos extraordinários são: 1) o respeito à anterioridade anual (apenas para o empréstimo compulsório por investimento público); 2) a vinculação da receita,

3) a necessidade de lei complementar e a 4) necessidade de devolução dos valores (ROCHA, 2008, p. 125-6).

Eis julgado do STJ sobre a necessidade de devolução de valores recolhidos a título de empréstimos compulsórios:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. DIREITO TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE O CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA UNIÃO. [...] 1. Proposta a ação contra a União, não há que se negar o seu interesse nas causas em que se discute o empréstimo compulsório sobre o consumo de energia elétrica, instituído pela Lei nº 4.156/1962, visto que a Eletrobrás agiu na qualidade de sua delegada, devendo ser reconhecida a sua responsabilidade solidária [...] 8. EM RESUMO: Nas ações em torno do empréstimo compulsório da Eletrobrás de que trata o DL 1.512/76, fica reconhecido o direito às seguintes parcelas, observando-se que o prazo situa-se em torno de três questões, basicamente: a) diferença de correção monetária sobre o principal e os juros remuneratórios dela decorrentes (itens 2 e 4); b) correção monetária sobre os juros remuneratórios (item 3); c) sobre o valor assim apurado, incidem os encargos próprios dos débitos judiciais (correção monetária desde a data do vencimento - item 6.1 e 6.2 e juros de mora desde a data da citação - item 6.3). [...] (AgRg no REsp 515.301/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/02/2010, DJe 18/02/2010)

### **Competência e capacidade tributária ativa**

A principal diferença entre os institutos da competência e da capacidade tributária ativa é que a capacidade tributária ativa é o poder de fazer executar a lei já editada (por quem detém a competência tributária), cobrando, exigindo e fiscalizando o tributo, ou seja, figurando no pólo ativo, sem, contudo possuir competência legislativa sobre o assunto. Ainda, a capacidade tributária ativa se difere da competência pelos aspectos: a) a possibilidade de delegação; 2) não exige autonomia política, podendo, inclusive, ser delegada à pessoa de direito privado; 3) sua existência não pressupõe competência tributária (o contrário não é verdade) (ROCHA, 2008, p. 110-11).

## 2.6. Extrafiscalidade tributária

Nossas normas extrafiscais podem ser divididas em dois grandes grupos, um das que se destinam ao **desenvolvimento econômico**, outro das que visam à realização de objetivos de **justiça social**. O primeiro grupo consiste em normas que: a) facultam ao Poder Executivo alterar alíquotas (nos limites legais) de certos tributos; b) declaram a não incidência do tributo sobre certas operações; c) declaram a não incidência do tributo sobre operações com produtos ou serviços destinados ao exterior; e d) declaram a não incidência sobre o ouro quando utilizado como ativo financeiro ou instrumento cambial (BOTTALLO, 2002, p. 59 - 60).

O segundo grupo, o qual compreende as normas tributárias voltadas à justiça social, incluem: a) as que atribuem **seletividade** em razão da essencialidade dos produtos (obrigatória para o imposto sobre produtos industrializados, porém, facultativa para o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços); b) as que determinam **alíquotas** de modo a desestimular a improdutividade de propriedades (como o imposto sobre a propriedade territorial rural) ou mesmo as que determinam a sua **não incidência** (sobre, por exemplo, pequenas glebas rurais exploradas por famílias que não possuem outro imóvel); c) as que determinam a **proporcionalidade tributária de acordo com o valor do imóvel** ou alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e uso (por exemplo, o imposto sobre a propriedade territorial rural ou urbana); d) as que determinam a **progressividade tributária no tempo** como forma de desestimular o desaproveitamento territorial (por exemplo, o imposto sobre a propriedade territorial rural ou urbana); e) as que instituem **imunidades** com fins sociais; e f) as que estabelecem **gratuidades** (isenções) da ação popular, do *habeas corpus*, do *habeas data*, bem como dos atos necessários ao exercício da cidadania (BOTTALLO, 2002, p. 59 - 61).

## Seletividade

A seletividade propriamente dita se materializa por meio de modificação quantitativa da carga tributária de certos produtos ou seus componentes (dentro do **princípio do *accessorium sequitur suum principale***). Ela pode se dar por um sistema de alíquotas diferenciadas (mais comum), pela variação de bases de cálculo ou pela criação de incentivos fiscais (BOTTALLO, 2002, p. 62– 4 e 68).

De modo geral, a seletividade se pauta por elevar a carga dos bens supérfluos e diminuir (ou mesmo extinguir) a dos essenciais. A seletividade busca atender a necessidades humanas básicas, como alimentação, vestuário, medicamentos e habitação – variáveis em função do tempo e do lugar (BOTTALLO, 2002, p. 62– 4 e 68).

Todavia, a seletividade não deve se guiar por meros critérios positivados, mas pelos que também se coadunem com a *mens legis* (teleologicamente de acordo com o verdadeiro espírito da lei, de acordo com a vontade do legislador). Assim, da mesma forma que a força de atração ocorre, a de repulsão deve se fazer presente nos casos de uso desvirtuado dos princípios que nortearam a elaboração da norma (BOTTALLO, 2002, p. 68 - 72).

A seletividade, porém, não se confunde com subsídios dados pelo poder público. Como exemplos, temos o subsídio à produção de açúcar de cana em determinadas regiões do país - o que não representa uma seletividade (do IPI), já que não é concedido em razão da essencialidade do produto (não visa atender ao consumidor final). Tais subsídios visam, na verdade, incentivar o desenvolvimento de determinadas áreas pobres do país (BOTTALLO, 2002, p. 68 - 72).

A maior crítica à seletividade se dá em razão ao conceito de supérfluo (ou não essencial), já que é subjetivo e relativo (exige comparação de bens), gerando discussões a respeito. Via de regra, a essencialidade é caracterizada pela adequação do produto à vida (civilizada) do maior número de habitantes

do país. Produtos mais raros, mais caros e de consumo mais restrito, são normalmente os que são tidos como supérfluos (BOTTALLO, 2002, p. 66 - 7).

## Incentivos fiscais

O Estado, por meio da edição de normas jurídicas, detém o atributo da coerção, governando os comportamentos da sociedade. Todavia, além do poder de impor comportamentos (normas de direção), o Estado também pode se utilizar da ferramenta da indução (normas indutoras), maneira mais adequada para prevenir ilícitos e buscar fins outros que não expressamente regulados na norma. É o que ocorre nas normas tributárias extrafiscais (ELALI, s.d., p.1).

A concessão de quaisquer benefícios a determinados setores deve atender aos requisitos 150, §6º da CF/88:

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

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

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

XII - cabe à lei complementar:[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Segundo Leandro Paulsen (2009, p. 273), o requisito constitucional de lei "específica", incluído pela EC nº 03 de 1993, impede que as concessões de benefícios sirvam de instrumento de barganha legislativa, assim como aumenta a atenção dos parlamentares a respeito do assunto votado, o que, por conseguinte, também atende ao **princípio da publicidade** (PAULSEN, 2009, p. 273 & EC nº 03, 1993, s.p.).

Incentivos fiscais são instrumentos estatais que servem à indução econômica por meio da concessão de benefícios outorgados no incentivo de comportamentos específicos desejados. Como exemplos, temos: a) **subvenções** (benefícios de natureza financeira); b) **créditos presumidos** (de natureza complexa, ora apresentando-se como subsídio, subvenção ou redução da base de cálculo de tributos); c) **subsídios** (estímulos de natureza fiscal ou comercial para promover determinadas atividades econômicas por períodos transitórios); d) **isenções tributárias** (evitam o nascimento da própria obrigação tributária); e e) **diferimento** (forma de isenção condicionada) (ELALI, s.d., p. 8-9).

Dentre a gama de direitos coletivos, hoje, existentes, importante ressaltarmos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, responsabilidade do Poder Público e de toda a coletividade. No que tange à tributação sobre pessoas, bens ou serviços relacionados ao direito em análise, esta deve se dar em consonância com **princípios que visam à sua proteção e preservação**.

O Direito Tributário pode ser ferramenta eficaz de tais princípios, devendo-se, para tanto, tributar minimamente (imperativo constitucional) produtos em consonância com a proteção e preservação do meio ambiente. Como exemplo, temos os créditos gerados pelo ICMS ecológico criado pelo Estado do Mato Grosso do Sul (constitucionalmente previstos), os quais favorecem empresas que atendam a critérios de conservação do meio ambiente. (BOTTALLO, 2002, p. 62 - 3).

### **Alíquota zero**

Como forma de extinção da carga tributária, não podemos nos esquecer da alíquota zero, forma de isenção que se utiliza da nulificação do critério quantitativo "alíquota" do consequente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação, ou seja, a ausência do dever de pagar tributo (BOTTALLO, 2002, p. 64).

## **Isenção**

A isenção é forma de exclusão do crédito tributário que pressupõe a existência de norma tributária incidente. Assim, obrigatoriamente, existem duas leis: uma instituindo certo tributo e, ao mesmo tempo, outra sobreposta que cria a exclusão do crédito – não havendo o dever de pagamento do tributo. A razão desse afastamento da carga tributária se faz por motivos estranhos à normal função de um tributo, ou seja, em atenção à extrafiscalidade que se deseja imprimir (PAULSEN, 2009, p. 1201).

As isenções podem ser totais ou parciais, a depender do que disponha o legislador. Em regra, a isenção não deve incidir sobre os elementos quantitativos do tributo (cálculo e/ou alíquota), visto que isso seria redução de base de cálculo/alíquota, e não isenção. Todavia, a doutrina confunde os institutos, chamando de "isenção total" as imunidades e de "isenção parcial" a redução de bases de cálculo/alíquotas (PAULSEN, 2009, p. 1202).

## **Imunidade**

À primeira vista, imunidade e isenção parecem ser o mesmo. Contudo, importante salientar que os institutos não se confundem. A imunidade ausenta a própria competência tributária (norma negativa) relativamente a fato, operação ou pessoa que foram imunizados. Assim, o legislador sequer pode determinar a incidência de norma tributária impositiva, ou seja, não pode existir qualquer norma instituidora de tributo sobre o imunizado - ao contrário do que ocorre na isenção, que exige, ao menos, duas normas tributárias (PAULSEN, 2009, p. 1202).

## **Não-incidência**

A não-incidência do tributo é relacionada a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação, ou seja, abrange tudo o que não foi contemplado pelas normas instituidoras de tributo. Trata-se de uma

mera omissão legislativa, gerando a não subsunção fato-norma. Caso a omissão ocorra por imposição constitucional, será hipótese de imunidade (PAULSEN, 2009, p. 1201).

### **Redução/aumento de alíquotas ou critérios de base de cálculo**

Trata-se de uma mera alteração de critérios quantitativos da regra-matriz de incidência com finalidade precipuamente extrafiscal.

### **Moratória**

A moratória é a única modalidade de suspensão do crédito tributário disciplinada com detalhamento pelo CTN/66. Trata-se de uma prorrogação de prazo (por tempo definido) para pagamento de tributos, a qual exige a edição de lei ordinária (que não precisa ser específica) para sua concessão (ALEXANDRINO & PAULO, 2008, p. 269-70).

Podendo ser de abrangência total (envolve todo o território da entidade tributante) ou parcial (envolve parte do território da pessoa tributante), a moratória se divide em 2 tipos: a) geral (diretamente concedida pela lei, não necessita de qualquer reconhecimento por parte da autoridade administrativa) e b) individual (concedida em cada caso por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei) (ALEXANDRINO & PAULO, 2008, p. 270).

A moratória geral ainda se subdivide em duas: a.1) autonômica (a regra, concedida pela mesma pessoa política que instituiu o tributo) e a.2) heteronômica (exceção, pois é concedida por pessoa diversa da que instituiu o tributo, no caso, apenas a União tem competência "excepcional" para tanto) (ALEXANDRINO & PAULO, 2008, p. 270).

## **Progressividade**

Trata-se de uma característica inerente à espécie tributária "imposto". Assim, será progressivo o imposto cuja alíquota seja variável em função do valor da matéria tributável, criando "faixas" de tributação com diferentes alíquotas (EMYGDIO; ROSA JÚNIOR, 2009, p. 69).

## **Proporcionalidade**

Assim como a progressividade, a proporcionalidade também é uma característica inerente à espécie tributária "imposto". Assim, será proporcional o imposto cuja alíquota corresponda a um percentual fixo que não se altere em função da base de cálculo (EMYGDIO; ROSA JÚNIOR, 2009, p. 69).

### **2.7. O que são princípios**

As normas se dividem (basicamente) em regras e princípios. As regras, por sua especialidade e positividade, são aplicadas de acordo com um sistema de proposições disjuntivas, o *all or nothing* (tudo ou nada), sendo assim, ou uma regra é aplicável a certo pressuposto de fato nela previsto, ou não - o Direito não aceita antinomias (SILVA, 2005, p. 20-1 & MENDES; COELHO; BRANCO, 2010, p. 96-9).

Os princípios, ao contrário, apenas enunciam motivos (que estão mais próximos da idéia de direito e de justiça do que as regras), não constituem imperativos categóricos, não necessitam de regras de colisão para a solução de seus conflitos, são imprecisos, genéricos, fundamentais (por sua função estruturante e por sua posição hierárquica no sistema das fontes) e logicamente abstratos (MENDES; COELHO; BRANCO, 2010, p. 96-104).

Este caráter abstrato faz com que apenas indiquem caminhos, ou seja, não são normas suscetíveis de aplicação direta e imediata (falta determinabilidade). Os princípios norteiam a confecção de regras (natureza normogênica), sejam elas emanadas pelo legislador ou pelo juiz (na solução de casos concretos) (SILVA, 2005, p. 20-1 & MENDES; COELHO; BRANCO, 2010, p. 96-104).

### **2.7.1. Aplicação concreta dos princípios**

Quando vistos abstratamente, em absoluto, alguns princípios parecem inconciliáveis. Todavia, quando aplicados em concreto, os conflitos (há quem entenda que não existem conflitos reais entre eles, ao contrário do que ocorre com as normas) somente podem ser resolvidos após um processo de ponderação (*balancing test*) de *standards* concorrentes, que se dá por meio de critérios de razoabilidade e de proporcionalidade (SILVA, 2005, p. 21 e 43 & MENDES; COELHO; BRANCO, 2010, p. 101).

Assim, diante de um caso concreto, devemos escolher o “peso” e a “medida” de aplicação de cada um, da mesma forma, excluindo os que *prima facie* pareciam adequados, mas se mostraram inaplicáveis. Sem regras rígidas para a solução das colisões de princípios (relação de precedência condicionada), estes harmonicamente se complementam positivamente e se limitam negativamente (SILVA, 2005, p. 21 e 43 & MENDES; COELHO; BRANCO, 2010, p. 99-102).

## 2.8. Legislação simbólica

A legislação simbólica é o predomínio (hipertrofia), dentro de um certo sistema jurídico, da função simbólica das leis. Este simbolismo serve para: a) confirmar valores sociais, b) demonstrar a capacidade de agir do Estado e c) adiar a solução de conflitos sociais (verdadeiros compromissos dilatatórios). Trata-se de uma verdadeira diferenciação de grupos e seus valores, deixando em segundo plano a eficácia normativa das leis (LENZA, 2010, p. 71).

Uma das funções deste tipo de legislação é dar "confiança" aos sistemas jurídico e político. Consiste em uma "legislação-álibi", uma resposta pronta e rápida do Estado a conflitos sociais, mas que, na realidade, não passa de uma falsa solução. Por esta razão é que costuma ser facilmente aceita pelos diversos grupos, já que, na prática, é ineficaz (LENZA, 2010, p. 72-3).

Contudo, tais legislações produzem efeitos sociais latentes e manifestos. Os efeitos manifestos são aqueles produzidos diretamente pela norma. Os latentes são aqueles ditos colaterais. O problema ocorre quando os efeitos latentes se tornam mais relevantes do que os manifestos. Como exemplo, temos uma lei tributária que, embora eficaz, traz recessão e inflação (LENZA, 2010, p. 73).

Nos países periféricos, a legislação simbólica (eficácia político-simbólica) é hipertrofiada, ao passo que, nos países centrais, predomina a eficácia normativo-jurídica das leis. Isso se deve ao fato de os países periféricos apresentarem maiores (em quantidade e qualidade) problemas sociais, o que também requer dos Estados mais soluções (mesmo que apenas paliativas) (LENZA, 2010, p. 75).

### 3. DESENVOLVIMENTO

#### 3.1. Princípio da legalidade (tipicidade) tributária à luz da extrafiscalidade

Segundo o princípio da legalidade, insculpido no artigo 5º, II da nossa Carta Maior (1988): “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Deste mandamento, decorre a necessidade de instituição dos tributos em lei (não necessariamente complementar), tendo em vista a natureza compulsória destes. (CF, 1988, s.p. & ROCHA, 2008, p. 10)

Especificamente em matéria tributária, este princípio encontra-se nos artigos 150 e 153, §1º da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

O princípio da legalidade em matéria tributária é um direito individual fundamental, sendo assim, cláusula pétrea (não podendo ser suprimido/restringido nem mesmo por emenda constitucional). Tal princípio garante o **princípio da segurança jurídica** nas relações fiscais, pois somente por meio de lei, em regra, poderá haver mudanças na instituição, majoração ou redução dos tributos. Este princípio é aplicável a todos os tributos, estando todas as suas exceções previstas na própria constituição.

Dentro deste contexto, para se instituir ou extinguir um tributo, majorar ou reduzir sua base de cálculo ou sua alíquota (a redução não está expressa, mas somente lei pode alterar lei) há a necessidade de expressa declaração mediante lei. Vale ressaltar que a lei instituidora do tributo deve obrigatoriamente determinar seu fato gerador, sua base de cálculo, sua alíquota e seu sujeito passivo. Tais fatores decorrem, além do princípio da legalidade, também do **princípio da separação dos Poderes** - artigo 2º da CF/88: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário” (CF, 1988, s.p. & ROCHA, 2008, p. 79-80).

A doutrina diverge quanto ao **princípio da tipicidade** ser ou não autônomo do **princípio da legalidade** – pois seria apenas um dos aspectos deste. O princípio da tipicidade (caso seja considerado autônomo) enuncia especificamente que não basta apenas exigir-se lei formal e material para criação do tributo (princípio da legalidade), pois é necessário, além disto, de que a lei que crie um tributo definindo um tipo fechado, cerrado, com todos os elementos da obrigação tributária (regra-matriz de incidência), de modo a não deixar espaço algum que possa ser preenchido pela administração - em razão da prestação tributária corresponder a uma atividade administrativa plenamente vinculada (ARAÚJO, 2003, *online*).

### **Medidas provisórias**

Todavia, o princípio da legalidade comporta exceções. As medidas provisórias são a primeira exceção, tanto na instituição quanto na majoração ou redução de tributos. Eis a CF/88: “Art. 62. *Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional*” (CF, 1988, s.p.)

Isso ocorre porque estas medidas provisórias, segundo nossa Carta Maior (1988), compõem o processo legislativo brasileiro: “Art. 59. *O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis*

*complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções.”*

Contudo, tais medidas não são leis propriamente ditas, eis que emanam de atos do Poder Executivo (mais especificamente dos chefes dos Executivos). No entanto, apesar de não terem forma de lei, nossa CF/88 lhes conferiu “força de lei”, valendo como leis quando dentro de seu prazo de validade (60 dias, prorrogável uma vez por igual período, a contar de sua publicação) (ROCHA, 2008, p. 10).

O STF entende serem meios idôneos para instituição de tributos:

EMENTA: Recurso Extraordinário. Agravo Regimental. 2. Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. Lei Complementar n.º 7/70. Recepção pelo art. 239, da Constituição Federal. 3. Medida provisória. Instrumento idôneo para a instituição e majoração de tributos. Possibilidade de reedição no prazo de trinta dias. Anterioridade nonagesimal: contagem a partir da primeira edição da medida provisória. 4. Agravo regimental desprovido. (grifo nosso) (RE 286292 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 06/08/2002, DJ 23-08-2002 PP-00105 EMENT VOL-02079-04 PP-00740)

EMENTA: Previdência social. - Na ADIN 1.135, com eficácia "erga omnes" inclusive para esta Corte, entendeu esta que a Medida Provisória 560/94 reviveu constitucionalmente a contribuição social dos servidores públicos ao estabelecer nova tabela progressiva de alíquotas, o que valeu pela própria reinstituição do tributo, devendo, portanto, ser observada a regra da anterioridade mitigada do artigo 195, § 6º, da Constituição, o que implica dizer que essa contribuição, com base na referida Medida Provisória e suas sucessivas reedições, só pode ser exigida após o decurso de noventa dias da data de sua publicação. - Por outro lado, o Plenário deste Tribunal, ao julgar o RE 232.896, acentuou que "não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias". - Dessas orientações divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido em parte e nela provido. (grifo nosso) (RE 276283, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 03/04/2001, DJ 25-05-2001 PP-00020 EMENT VOL-02032-06 PP-01225)

## Decretos do Executivo

Outra forma de exceção ao princípio da legalidade é o uso de decretos do executivo, com capacidade apenas de alterar as alíquotas conseguem majorar ou reduzir o valor de tributos. Tais patamares, todavia, devem estar fixados em lei e só podem alterar os seguintes tributos: II (art. 153, §1º, I, CF/88), IE (art. 153, §1º, II, CF/88), IOF (art. 153, §1º, V, CF/88), IPI (art. 153, §1º, IV, CF/88), CPMF (EC nº 12 de 1996, que inseriu o art. 74 no Atos das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT), CIDE combustíveis (art. 177, §4º, I, b, início, CF/88, introduzido pela EC nº 33 de 2001) e o ICMS sobre combustíveis e lubrificantes que estiverem sujeitos à incidência unifásica (art. 155, §4º, IV, CF/88) (CF, 1988, s.p. & EC nº 12, 1996, s.p. & EC nº 33, 2001, s.p.).

Tais tributos são exceção por possuírem também a função de controle da economia (com exceção da CPMF, que possuía função arrecadadora), mas devido ao seu perfil cumulativo, deveria ter sua alíquota facilmente alterada para diminuir o impacto inflacionário. Já, quanto ao ICMS sobre combustíveis e lubrificantes que estiverem sujeitos à incidência unifásica as alíquotas serão definidas nacionalmente mediante convênio entre os Estados e DF, ou seja, mediante deliberação dos chefes dos Executivos estaduais (ROCHA, 2008, p. 79-81).

## Portarias ministeriais

Nos mesmos moldes do decreto, as **portarias ministeriais**, que, de acordo com o STF, podem alterar alíquotas de tributos, a depender do disposto na lei.

DECISÃO: Discute-se neste recurso extraordinário a constitucionalidade da majoração da alíquota do Imposto de Importação instituída pela Portaria Interministerial n. 174/97, que revogou a Portaria n. 279 do Ministério da Fazenda. 2. O Tribunal de origem concedeu ao recorrido o direito de gozar dos benefícios previstos na Portaria n. 279, vez que à época da importação por ele efetuada vigorava a alíquota zero nela prevista. 3. A recorrente sustenta que o provimento judicial violou preceitos da Constituição do Brasil, haja vista que o fato gerador do imposto de importação seria o

despacho aduaneiro, momento em que já estaria em vigor a Portaria Interministerial n. 174/97. 4. Assiste razão à recorrente. O Supremo, no julgamento do RE n. 420.993-AgR, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 1º.7.05, fixou o seguinte entendimento: "EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ALÍQUOTA. FATO GERADOR. C.F., art. 150, III, a. I. - Fato gerador do imposto de importação de mercadoria despachada para consumo considera-se ocorrido na data do registro na repartição aduaneira competente, da declaração apresentada pelo importador (art. 23 do Decreto-lei 37/66). II. - O que a Constituição exige, no art. 150, III, a, é que a lei que institua ou majore tributos seja anterior ao fato gerador. (...) (grifo nosso) (RE 395582, Relator(a): Min. EROS GRAU, julgado em 12/03/2008, publicado em DJe-065 DIVULG 10/04/2008 PUBLIC 11/04/2008)

## **Decretos legislativos**

São atos emanados pelos Legislativos de todos os entes políticos, os quais não estão sujeitos à sanção dos chefes dos Executivos. No caso do Direito Tributário, nos interessa os decretos legislativos emanados pela União (Congresso Nacional), como forma de aprovação de tratados, acordos e atos internacionais ou como forma de regulação das relações jurídicas decorrentes de medidas provisórias não convertidas em lei (SABBAG, 2010, p. 568).

## **Resoluções**

As resoluções são veículos normativos emanados do Congresso Nacional (ou de suas Casas de forma isolada), os quais não se submetem à sanção do Presidente da República. Estas resoluções (que não se confundem com as resoluções emanadas por outras entidades ou órgãos) já nascem com "força de lei", ou seja, são instrumentos primários de introdução de normas (SABBAG, 2010, p. 569).

No Direito Tributário, as resoluções mais importantes são as oriundas do Senado Federal, estipulando limites máximos e mínimos para alíquotas de impostos estaduais, como o ICMS, o ITCMD e o IPVA (expressos na CF/88). No caso do ISSQN (imposto municipal), os limites são dados por lei complementar (SABBAG, 2010, p. 572).

## **Tratados internacionais**

De celebração de competência privativa do Presidente da República (artigo, 84, VIII da CF/88), os tratados (ou convenções) internacionais, assumem relevância, em Direito Tributário, no que tange à II, IE e IR. Isso ocorre porque são eles que coíbem a bitributação internacional, a exemplo do **princípio do tratamento nacional**, estabelecido pelo Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) de 1947 (SABBAG, 2010, p. 572-3).

Para que haja a devida internalização dos tratados, algumas fases devem ser respeitadas: a) negociação e assinatura pelo Poder Executivo (Presidente da República ou seu representante); b) referendo (ou aprovação ou homologação) pelo Poder Legislativo (mediante decreto legislativo); c) ratificação pelo Chefe do Executivo (mediante troca ou depósito dos instrumentos constitutivos); d) promulgação (por meio de decreto do Presidente da República); e e) publicação (passando a vigor 45 dias após este ato, nos termos do artigo 1º da LICC) (SABBAG, 2010, p. 573-4).

Especificamente em matéria tributária, a norma específica do tratado (**princípio da especialidade**) suspende a eficácia da norma tributária nacional, que poderá readquirir sua aptidão para produção de efeitos quando e se o tratado for denunciado. Lei superveniente à tratado internalizado tem o mesmo efeito de uma revogação (visto os tratados serem incorporados com "força" de lei ordinária) (SABBAG, 2010, p. 576-7).

### **3.2. Princípio das anterioridades tributárias (nonagesimal e anual) à luz da extrafiscalidade**

São mais duas garantias fundamentais constitucionais do contribuinte. Antes de qualquer comentário acerca dos institutos, devemos destacar que o **princípio da anualidade**, que não se confunde com o da anterioridade anual,

não mais vige entre nós. Este princípio exigia que o tributo estivesse previsto no orçamento anual para ser cobrado (SABBAG, 2010, p. 90).

### **Princípio da anterioridade anual**

Este princípio impede que a criação ou majoração de tributo ocorra no mesmo exercício financeiro. Um ponto a se destacar é que a regra não se relaciona à vigência da lei, mas sim à sua publicação, que deve ocorrer no exercício financeiro anterior (ALEXANDRINO; PAULO, 2008, p. 29).

Como este princípio estabelece uma garantia ao contribuinte, caso o tributo seja reduzido ou excluído de qualquer forma, não haverá respeito à anterioridade anual, havendo a pronta incidência da norma. Também, tem, como exceções constitucionais expressas, os seguintes tributos: II, IE, **IPI**, IOF, empréstimo compulsório de guerra externa ou calamidade pública e as **contribuições da seguridade social** dos artigos 195, §5º e 239 da CF/88 (SABBAG, 2010, p. 93 & ALEXANDRINO; PAULO, 2008, p. 31).

### **Princípio da anterioridade nonagesimal**

Este princípio, também chamado de princípio da noventena, foi mais uma garantia dada ao contribuinte, em respeito ao **princípio da não-surpresa**. O princípio da **anterioridade anual**, de fato, não protege o contribuinte efetivamente, visto que tributos publicados em 31 de dezembro já podem estar vigentes no próximo dia (ALEXANDRINO; PAULO, 2008, p. 33).

Assim, a anterioridade nonagesimal, que pode ser aplicada em conjunto com a anual, exige um intervalo mínimo de 90 dias entre a publicação da norma instituidora do tributo e sua vigência. Tem, como exceções, porém, as normas que reduzam ou excluam tributos, além das expressamente previstas na CF/88: II, IE, IOF, **IR**, **impostos extraordinários de guerra**, empréstimo compulsório de guerra externa ou calamidade pública, **fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU** (ALEXANDRINO; PAULO, 2008, p. 34-5).

### 3.3. Princípio da isonomia tributária à luz da extrafiscalidade

O princípio da igualdade (ou da isonomia) se pauta pelo tratamento aos desiguais, segundo o **princípio da eqüidade**. A eqüidade representa a forma de tratarmos os desiguais quando na busca por suas igualdades. Segue a máxima aristotélica de que os desiguais devem ser tratados de maneira desigual, desde que na medida de sua desigualdade - evitando a "pleonexia" (tomar vantagem por apoderamento do que não é devido ou rejeitando o que seria devido à outrem) (BEAUCHAMP; CHILDRESS, 2009, p. 242 & RAWLS, 2002, p. 11).

O princípio da igualdade, no Direito Tributário, encontra-se no artigo 150, II da CF/88, vedando tratamento desigual aos contribuintes em situação de igualdade, ou seja, veda a concessão de benefícios que gerem a desigualdade dos iguais. É justamente a idéia diametralmente oposta à do tratamento eqüitativo, porém, na prática, gerando os mesmos efeitos (SABBAG, 2010, p. 129 e 131-2).

### 3.4. Princípio da irretroatividade tributária à luz da extrafiscalidade

Este princípio, expressamente previsto na CF/88 (artigo 150, III, "a"), está intimamente relacionado ao **princípio da segurança jurídica**, em respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Assim, preceitua que, em regra, as leis devem valer para o futuro: *tempus regit actum*. (SABBAG, 2010, p. 179-183).

Neste sentido, nossa CF/88 veda as três hipóteses de retroatividade: a) mínima (a lei retroage atingindo apenas os efeitos dos fatos anteriores), b) média (a lei retroage atingindo direitos já existentes, mas não integrados ao

patrimônio do titular) e c) máxima (a lei retroage atingindo a coisa julgada e fatos já consumados) (SABBAG, 2010, p. 183).

### **3.5. Princípio da vedação ao confisco à luz da extrafiscalidade**

O confisco, no Direito Tributário, consiste no ato de se apreender e de se adjudicar ao Fisco bens pertencentes a outrem (contribuintes em geral), trata-se de modalidade de tributo excessivamente oneroso e inconstitucional. O confisco não gera compensação, apenas a perda do bem. (SABBAG, 2010, p. 229).

O princípio da vedação ao confisco está diretamente relacionado ao **princípio da capacidade contributiva**, que será a medida daquilo que é "excessivamente oneroso". Outro fundamento é o "direito de propriedade", que, por sua vez, decorre do **princípio da legalidade** e do **princípio da segurança jurídica** - ambos garantidos constitucionalmente. Assim, os entes políticos estão expressamente proibidos de utilizar os tributos (elevando desproporcionalmente a carga tributária) para gerar a perda de bens do contribuinte (SABBAG, 2010, p. 229 e 232).

### **3.6. Princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens à luz da extrafiscalidade**

À qualquer dos entes políticos é vedado estabelecer limitações ao tráfego de bens e pessoas por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. Tal limitação, contudo, não se estende à cobrança de pedágios

pela conservação de vias públicas - o que pode ser criticado do ponto de vista do **princípio da liberdade** (de ir e vir das pessoas e do exercício do livre comércio) (EMYGDIO; ROSA JÚNIOR, 2009, p. 204-5).

### **3.7. Princípio da uniformidade geográfica à luz da extrafiscalidade**

O princípio da uniformidade geográfica decorre de outro ainda maior: o **princípio do federalismo** brasileiro. As unidades geográficas do Brasil devem ser tratadas segundo o **princípio da igualdade (ou isonomia)**, o que assegura a unidade política e econômica do país (EMYGDIO; ROSA JÚNIOR, 2009, p. 201).

Este princípio veda à União o estabelecimento de tributo que não seja uniforme (criando distinções ou preferências), de maneira infundada, em todo o território nacional. Todavia, tal vedação não se confunde com a concessão de incentivos fiscais, justificados na necessidade de promoção do equilíbrio sócio-econômico entre as regiões do país (EMYGDIO; ROSA JÚNIOR, 2009, p. 202).

Note que os incentivos fiscais se fundamentam no **princípio da equidade**, o que gera, por fim, a igualdade - não ferindo qualquer preceito constitucional.

### **3.8. Princípio da isonômica tributação da renda nos títulos da dívida pública e nos vencimentos dos funcionários públicos à luz da extrafiscalidade**

Trata-se de postulado aplicável ao IR, visto que é um tributo relevante à arrecadação, o qual poderia ser utilizado com o fim extrafiscal "indesejado" de criar certos benefícios no campo da tributação dos TDPs (gerando privilégios, no mercado, aos títulos da União) ou de criar preferência ao servidores públicos federais (visto que poderiam ser menos tributados por IR). Assim, a União está expressamente proibida de tributar de forma desigual os demais entes federativos, a despeito de o **princípio da igualdade** já o fazer. (SABBAG, 2010, p. 270-1).

### **3.9. Princípio da proibição das isenções heterônomas à luz da extrafiscalidade**

Este princípio veda a prática do excesso de competência tributária pela União. A concessão de possíveis isenções, assim como de outros benefícios fiscais, a tributos de outros entes políticos fere o **princípio federativo**, ao reduzir as receitas dos demais entes. Assim, à União só é permitido conceder quaisquer benefícios fiscais no campo de sua competência tributária (SABBAG, 2010, p. 272-3).

### **3.10. Princípio da não discriminação baseada em procedência ou destino à luz da extrafiscalidade**

Em harmonia com o **princípio federativo** e com o **princípio da igualdade**, é vedado aos entes políticos Estados, DF e Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Apenas a União tem esse poder, desde que fundamentado na promoção do equilíbrio sócio-econômico entre as regiões do país. Trata-se de impedimento à famosa "guerra tributária", evitando a formação de barreiras tributárias. (SABBAG, 2010, p. 275-6).

### **3.11. Princípio da capacidade contributiva à luz da extrafiscalidade**

O atual dispositivo constitucional (artigo 145, §1º da CF/88) atrela este princípio aos impostos exclusivamente. Contudo, a Constituição Federal de 1946 se referia a "tributos" em geral. Portanto, hoje, mais certo é vincular este princípios aos impostos, sem contudo, do ponto de vista doutrinário, deixarmos de tecer as críticas necessárias (SABBAG, 2010, p. 492).

O STF, porém, já associou este princípio às "taxas judiciárias progressivas", exceto se a progressividade de suas alíquotas e a ausência de teto às inviabilizarem ou às tornarem excessivamente onerosas no acesso ao Poder Judiciário:

**EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TAXA JUDICIÁRIA. NATUREZA JURÍDICA: TRIBUTO DA ESPÉCIE TAXA. PRECEDENTE DO STF. VALOR PROPORCIONAL AO CUSTO DA ATIVIDADE DO ESTADO. Sobre o tema da natureza jurídica dessa exação, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência no sentido de se tratar de tributo da espécie taxa (Representação 1.077). Ela resulta da prestação de serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo é o valor da atividade estatal deferida diretamente ao contribuinte. A taxa judiciária deve, pois, ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que se vincula. E**

**há de ter um limite, sob pena de inviabilizar, à vista do valor cobrado, o acesso de muitos à Justiça.** Ação direta julgada parcialmente procedente, para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 5º do artigo 114 do Código Tributário de Goiás. (grifo nosso) (ADI 948, Relator(a): Min. FRANCISCO REZEK, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/1995, DJ 17-03-2000 PP-00002 EMENT VOL-01983-01 PP-00043 RTJ VOL-00172-3 PP-00778)

A capacidade contributiva se relaciona intimamente com o **princípio da equidade**, com o **princípio da igualdade** e com o **princípio da justiça**. O princípio da equidade, especificamente, se subdivide em duas dimensões: a) horizontal (os contribuintes que possuam igual capacidade devem contribuir com a mesma quantidade) e b) vertical (os contribuintes que possuam desigual capacidade devem contribuir com diferentes quantidades). O objeto desta forma de tributação não é inverter as posições das classes de renda, mas reduzir a diferença entre elas (SABBAG, 2010, p. 146-7).

Outro ponto a se destacar é a relação entre o princípio da capacidade contributiva e a idéia de "mínimo existencial" (ou mínimo necessário ou mínimo imponível), ou seja, o mínimo necessário à subsistência humana, que, por sua vez, está relacionado ao **princípio da dignidade da pessoa humana** (SABBAG, 2010, p. 149-150).

### **3.12. Princípio da pessoalidade à luz da extrafiscalidade**

Na doutrina e na jurisprudência não existe muita clareza quanto à distinção entre os aspectos pessoais e reais dos tributos. Porém, o princípio da pessoalidade reza que critérios quanto ao patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte deveriam ser levados em conta na graduação dos valores de impostos - em respeito ao próprio **princípio da capacidade contributiva** (PAULSEN, 2009, p. 649).

### **3.13. Princípio da não-cumulatividade à luz da extrafiscalidade**

Trata-se de princípio constitucional aplicável ao IPI e ao ICMS, que veda expressamente a tributação em cascata (tributo sobre tributo) e busca o equilíbrio de mercado. Este princípio foi responsável pela tributação sobre vendas líquidas ter tomado o espaço da sobre vendas brutas - a tendência mundial atual. Também, ao permitir o desconto dos tributos pagos anteriormente, possibilitou a adoção de tributos plurifásicos, assim como a existência de contribuintes de fato e de direito. (BALEEIRO, 2010, p. 729-31).

### **3.14. Princípio da seletividade à luz da extrafiscalidade**

O princípio da seletividade é considerado por alguns doutrinadores como voltado exclusivamente ao legislador ordinário, responsável por estabelecer as regras-matrizes dos tributos. Neste sentido, o Poder Judiciário não poderia apreciar as escolhas legislativas. Por outro lado, outros acreditam que este princípio, além de diretriz ao legislador, também seria uma regra de proteção do contribuinte, o que permitiria o controle judiciário (BOTTALLO, 2002, p. 66).

A seletividade propriamente dita se materializa por meio da modificação quantitativa da carga tributária de certos produtos (assim como de seus componentes pela sua força de atração: *accessorium sequitur suum principale*), que pode se dar por um sistema de alíquotas diferenciadas (mais comum), pela variação de bases de cálculo ou pela criação de incentivos fiscais (BOTTALLO, 2002, p. 62– 4).

Segundo Eduardo Domingos Botallo (2002, p. 68), a seletividade se refere aos produtos selecionados e não a uma forma de extrafiscalidade propriamente dita, já que pode se manifestar de diversas maneiras. De modo

geral, eleva-se a carga tributária dos bens considerados supérfluos e diminui-se (ou mesmo extingue-se) a dos considerados essenciais, já que a seletividade busca atender a necessidades humanas básicas, como alimentação, vestuário, medicamentos e habitação – variáveis em função do tempo e do lugar. Contudo, a própria seleção de produtos para tributações que visam a fins não fiscais, já seria uma expressão da extrafiscalidade (BOTTALLO, 2002, p. 68).

### **3.15. Princípio da não afetação à luz da extrafiscalidade**

Este princípio se dirige aos impostos, tributos contributivos e não-vinculados, ou seja, independentes de qualquer contraprestação estatal em relação ao contribuinte - artigo 16 do CTN/66. A receita (derivada) gerada por tais tributos é destinada a despesas públicas gerais ou universais e, esta receita, além de não poder se vincular a determinada despesa, também não pode se vincular a órgãos, fundos ou despesas, este é o postulado do princípio da não afetação (artigo 167, IV da CF/88) (CTN, 1966, s.p. & SABBAG, 2010, p. 396-8 & CF, 1988, s.p.).

### **3.16. Princípio da mais-valia tributária à luz da extrafiscalidade**

A mais-valia corresponde à diferença entre o salário do trabalhador e o lucro gerado por seu esforço (na visão de Karl Marx). O princípio tributário da mais-valia veda o locupletamento sem causa de beneficiados pelo governo. Como exemplos, temos as obras públicas que geram valorização imobiliária de

pessoas restritas e as despesas geradas na cobrança de tributos pagos por uma minoria da população (ATALIBA, 2006, p. 176-7).

No primeiro exemplo, se o proprietário de imóvel valorizado por obra pública não concorre com a obra, não é justo que se beneficie sem uma contraprestação sua (pagamento de contribuição de melhoria), haja vista haver lucro sem esforço (locupletamento injustificado), o que é vedado por nosso ordenamento jurídico (ATALIBA, 2006, p. 176-7).

No segundo, podemos citar a cobrança pelo estado do valor de expedição de guias para pagamento de tributos (na forma de taxas) ou simplesmente despesas pessoais por cumprimento de obrigação acessória. Trata-se de uma forma de não socializar o valor de um serviço usado por poucos contribuintes (os quais estão pagando um tributo extra e, presumidamente, possuem capacidade contributiva diferenciada). Como exemplo prático, o artigo 3º do Decreto-Lei 1.437 (1975):

Art 3º O Ministro da Fazenda poderá determinar seja feito, **mediante ressarcimento de custo e demais encargos**, em relação aos produtos que indicar e pelos critérios que estabelecer, **o fornecimento do selo especial** a que se refere o artigo 46 da Lei número 4.502, de 30 de novembro de 1964, com os parágrafos que lhe foram acrescentados pela alteração 12ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966. (grifo nosso)

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em regra, todos os tributos são fiscais e qualquer deles pode (e deve) ser usado com fins extrafiscais "também" - haja vista sempre impactarem na vida dos contribuintes (individual ou coletivamente).

Os princípios de Direito Tributário estão intimamente ligados ao fenômeno da extrafiscalidade. Aliás, podemos encontrar vários deles em uma mesma manifestação extrafiscal, sem, contudo, presenciarmos uma antinomia.

A extrafiscalidade pode se manifestar de diversas formas, em regra, se refere a todos os efeitos não fiscais dos tributos. Contudo, a nomenclatura "extrafiscalidade" quase sempre está relacionada a consequências benéficas ao contribuinte.

O princípio da legalidade, o da irretroatividade e os das anterioridades (anual e nonagesimal) devem estar presentes em todas as normas instituidoras de tributos. São garantias constitucionais dos contribuintes. Eles estão presentes mesmo nos casos de exceções aos referidos princípios, já que não podem ser injustificadas.

A extrafiscalidade pode ser uma excelente ferramenta de justiça social, desde que as leis instituidoras dos tributos, assim como seus aplicadores, respeitem os princípios de Direito Tributário em sua essência (*mens legis*). O mau uso dos princípios pode ser perigoso e abrir precedentes indesejados, justificando verdadeiras injustiças sociais legais.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO M, PAULO V. Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Ed. Impetus, 2008.

ANDRADE, E. O Princípio do Não-Confisco. Publicado no site Jus Navigandi, 2005. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/7222/o-principio-do-nao-confisco> > Acesso em: 18/01/2011.

ARAÚJO EW. O Princípio da Legalidade Com Ênfase Tributária. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4332> > Acesso em: 15/09/2009.

ATALIBA G. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Ed. Malheiros, 2006.

BALEEIRO A. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2010.

BEAUCHAMP TL, CHILDRESS JF. Principles of biomedical ethics. Nova York: Ed. Oxford University Press, 2009.

BOTALLO ED. Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 25-117.

BRASIL. Alteração do Código Tributário Nacional (1966). Lei Complementar nº 104, 2001.

BRASIL. Código Tributário Nacional, 1966.

BRASIL. Constituição Federal do Estado do Mato Grosso do Sul, 1989.

BRASIL. Constituição Federal, 1988.

BRASIL. Dispõe sobre a base de cálculo do imposto sobre produtos industrializados, relativo aos produtos de procedência estrangeira que indica, e dá outras providências. Decreto-Lei nº 1.437, 1975.

BRASIL. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Decreto-Lei nº 195, 1967.

BRASIL. EC nº 03, 1993.

BRASIL. EC nº 12, 1996.

BRASIL. EC nº 33, 2001.

BRASIL. EC nº 39, 2002.

BRASIL. Instituição da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental. Lei nº 10.165, 2000.

BRASIL. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. ADI 948, DJ 17/03/2000. Disponível em: <http://www.stf.jus.br> > Acesso em: 14/11/2010.

BRASIL. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. RE 138.284, DJ de 28/08/1992. Disponível em: <http://www.stf.jus.br> > Acesso em: 14/11/2010.

BRASIL. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. RE 222252, DJ 18/05/2001. Disponível em: <http://www.stf.jus.br> > Acesso em: 14/11/2010.

BRASIL. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. RE 276283, DJ 25/05/2001. Disponível em: <http://www.stf.jus.br> > Acesso em: 14/11/2010.

BRASIL. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. RE 286292, DJ 23/08/2002. Disponível em: <http://www.stf.jus.br> > Acesso em: 14/11/2010.

BRASIL. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. RE 395582, DJe 10/04/2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br> > Acesso em: 14/11/2010.

BRASIL. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Súmula vinculante nº 29, 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br> > Acesso em: 14/11/2010.

BRASIL. Lei de Introdução ao Código Civil. Decreto-Lei nº 4.657, 1942.

BRASIL. Lei de normas de Direito Financeiro. Lei nº 4.320, 1964.

BRASIL. Lei nº 1.060, 1950.

BRASIL. Lei nº 7.115, 1983.

BRASIL. Lei nº 7.713, 1988.

BRASIL. Lei nº 9.250, 1995.

BRASIL. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 740.546/SC, DJ 15/05/2006. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> > Acesso em: 01/01/ 2011.

BRASIL. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 515.301/PR, DJe 18/02/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> > Acesso em: 01/01/ 2011.

BRASIL. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. REsp 784.371/RJ, DJ 18/10/2007. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> > Acesso em: 01/01/ 2011.

ELALI A. Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais.

Publicado no site Sisnet Aduaneiras, s.d. Disponível em: <http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/> > Acesso em: 18/01/2011.

EMYGDIO L, ROSA JÚNIOR. Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2009.

FISCO. Site Fiscosoft. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/index.php?PID=109388> > Acesso em: 06/11/2010.

HARADA AY. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e o Especial Tratamento Tributário. Revista do Direito Privado da UEL. Jan/abr 2009; 2 (1): Disponível em: [http://www2.uel.br/revistas/direitoprivado/artigos/Alvaro\\_Harada\\_Microempresa\\_Empresa\\_Pequeno\\_Porte\\_Tratamento\\_Tribuário.pdf](http://www2.uel.br/revistas/direitoprivado/artigos/Alvaro_Harada_Microempresa_Empresa_Pequeno_Porte_Tratamento_Tribuário.pdf) > Acesso em: 14/11/2010.

HARADA K. Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Ed. Atlas, 2009.

LENZA P. Direito Constitucional Esquematizado. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO SEGUNDO HB. Processo tributário. São Paulo: Ed. Atlas, 2009.

MENDES GF, COELHO IM, BRANCO PGG. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Ed. Saraiva, 2010.

PAULSEN L. Direito Tributário. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2009.

ROCHA J. M. Direito Tributário. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2008.

SABBAG E. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Saraiva, 2010.

SILVA AC. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (lei 9784/99). Rev. REDE. 2005: abr/mai/jun (2):1-48.

WIKIPÉDIA. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Direito> > Acesso em: 23/08/2009.

## ANEXO 1:

### Alguns julgados do Supremo Tribunal Federal sobre a imunidade de tintas para impressão.

EMENTA: Recurso extraordinário inadmitido. 2. Imunidade tributária. Art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 3. A jurisprudência da Corte é no sentido de que **apenas os materiais relacionados com o papel estão abrangidos por essa imunidade tributária**. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifo nosso)  
(AI 307932 AgR, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, Segunda Turma, julgado em 19/06/2001, DJ 31-08-2001 PP-00042 EMENT VOL-02041-07 PP-01462)

EMENTA: Tributário. Imunidade do papel na impressão do jornal **não estende à tintas**. Precedentes do STF. Regimental não provido. (grifo nosso)  
(RE 346771 AgR, Relator(a): Min. NELSON JOBIM, Segunda Turma, julgado em 19/11/2002, DJ 19-12-2002 PP-00123 EMENT VOL-02096-14 PP-02987)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE. IMPOSTOS. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ART. 150, VI, "D", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INSUMOS. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária inserta no art. 150, VI, "d", da Constituição do Brasil, estende-se, exclusivamente - tratando-se de **insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos - a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel**, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifo nosso)  
(RE 495385 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 29/09/2009, DJe-200 DIVULG 22-10-2009 PUBLIC 23-10-2009 EMENT VOL-02379-07 PP-01514 RT v. 99, n. 891, 2010, p. 226-229)

E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - INSUMOS DESTINADOS À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR QUE TAMBÉM SE ESTENDE A MATERIAIS ASSIMILÁVEIS AO PAPEL - RECURSO DO ESTADO DE SÃO PAULO IMPROVIDO - PROVIMENTO DO RECURSO DEDUZIDO PELA EMPRESA JORNALÍSTICA. - O Supremo Tribunal Federal, ao interpretar, restritivamente, o alcance da cláusula inscrita no art. 150, VI, "d", da Constituição da República, firmou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, **apenas, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel**, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. [...] proteção do exercício da **liberdade de expressão intelectual** e do **direito de informação**. (grifo nosso)  
(RE 327414 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 07/03/2006, DJe-027 DIVULG 11-02-2010 PUBLIC 12-02-2010 EMENT VOL-02389-03 PP-00635)

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PAPEL: FILMES DESTINADOS À PRODUÇÃO DE CAPAS DE LIVROS. C.F., art. 150, VI, d. I. - Material assimilável a papel, utilizado no processo de impressão de livros e que se integra no produto final - **capas de livros sem capa-dura - está abrangido pela imunidade do art. 150, VI, d.** Interpretação dos precedentes do Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, nos RREE 174.476/SP, 190.761/SP, Ministro Francisco Rezek, e 203.859/SP e 204.234/RS, Ministro Maurício Corrêa. II. - R.E. conhecido e improvido. (grifo nosso)  
(RE 392221, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 18/05/2004, DJ 11-06-2004 PP-00016 EMENT VOL-02155-03 PP-00421)

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO - APOSTILAS. O preceito da alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Carta da República **alcança as chamadas apostilas**, veículo de transmissão de cultura simplificado. (grifo nosso)  
(RE 183403, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 07/11/2000, DJ 04-05-2001 PP-00035 EMENT VOL-02029-04 PP-00856)

EMENTA - Tributário: imunidade: insumos utilizados na produção de jornais. O STF firmou entendimento no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, CF, embora não se limite ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, **não alcança o produto de que se cuida na espécie (tiras plásticas para amarração de jornais)**. (grifo nosso)  
(RE 208638 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 30-04-1999 PP-00019 EMENT VOL-01948-03 PP-00439)

EMENTA: Imunidade tributária: livros, jornais e periódicos: Finsocial devido, já sob a Carta de 69, pela empresa que os comercializa. Malgrado configurasse imposto sob a Carta de 69, a contribuição para o Finsocial já não estava coberta pela imunidade tributária de livros, jornais e periódicos: é **imunidade objetiva, que não protege a receita bruta da empresa**, a qual, embora produto de sua comercialização, não se confunde com a circulação das publicações - esta, sim, imune -, nem repercute sobre o seu preço de venda. (grifo nosso)  
(RE 170717, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 24/03/1998, DJ 08-05-1998 PP-00014 EMENT VOL-01909-04 PP-00662)

## ANEXO 2:

### Alguns julgados do Supremo Tribunal Federal sobre a imunidade de templos religiosos.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS. PRÉDIOS SEPARADOS DAQUELE EM QUE SE REALIZAM OS CULTOS. FUNCIONAMENTO E FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE. RECURSO PROTRELATÓRIO. MULTA. AGRAVO IMPORVIDO. I - A imunidade prevista na Constituição que tem como destinatário os templos de qualquer culto **deve abranger os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa**. Precedentes. II - Recurso Protelatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido. (grifo nosso) (AI 690712 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009, DJe-152 DIVULG 13-08-2009 PUBLIC 14-08-2009 EMENT VOL-02369-13 PP-02739 RT v. 98, n. 890, 2009, p. 176-178)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", da Constituição do Brasil, deve abranger **não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades** nelas mencionadas. Precedente. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula n. 279 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifo nosso) (AI 651138 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 26/06/2007, DJe-082 DIVULG 16-08-2007 PUBLIC 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00085 EMENT VOL-02285-18 PP-03636 RT v. 96, n. 866, 2007, p. 130-131)

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. **A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas"**. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido. (grifo nosso) (RE 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246)