

DC JURÍDICO

CURSO INTENSIVO
Ministério Público e Magistratura

TRIBUTÁRIO

MÓDULO 1

Conceito, Competência, Espécies e Princípios

Sistema Tributário Nacional

@juridico.dc

dcpreparatorio@gmail.com

+55 37 8411-9236

DC JURÍDICO

Direito Tributário

Conceito, Competência, Espécies Tributárias e Princípios

Magistratura e Ministério Público | 2026.1

SUMÁRIO

1. Atividade Financeira do Estado
2. Finalidades dos Tributos
3. Conceito de Tributo (art. 3.º do CTN)
4. Competência Tributária
5. Natureza Jurídica — Espécies Tributárias
6. Espécies Tributárias
7. Outras Classificações dos Tributos
8. Limitações ao Poder de Tributar — Princípios
9. Quadro-Resumo das Limitações por Ente

1. ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

Para cumprir os objetivos fundamentais inscritos no art. 3.º da Constituição Federal — construção de uma sociedade livre, justa e solidária; desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza; promoção do bem de todos —, o Estado incorre em despesas que exigem cobertura por receitas públicas. Essa atividade arrecadatória é uma atividade-meio: não é um fim em si mesma, mas o instrumento que viabiliza a prestação de direitos à população.

RECEITAS ORIGINÁRIAS	RECEITAS DERIVADAS
Natureza voluntária — regidas pelo direito privado.	Natureza compulsória — regidas pelo direito público.
O Estado explora seu próprio patrimônio para obtê-las.	O Estado exerce poder de autoridade e ‘invade’ o patrimônio do particular.
Há manifestação de vontade do particular. Ex.: locação de imóvel público.	Não há autonomia da vontade. Ex.: tributos e multas.
Relação horizontal entre iguais.	Relação vertical de subordinação — Estado sobre particular.

A maior fonte de arrecadação estatal são as receitas derivadas, por meio dos tributos. As multas, por sua vez, têm função precípua de inibir condutas ilícitas, e não de arrecadar.

2. FINALIDADES DOS TRIBUTOS

Os tributos podem ser criados com três finalidades distintas, que não são excludentes entre si: um mesmo tributo pode exercer simultaneamente mais de uma função.

2.1 Finalidade Fiscal

É a finalidade mais simples e mais comum: o tributo existe para arrecadar recursos aos cofres públicos. Não há propósito regulatório; o objetivo central é custear as despesas do Estado.

2.2 Finalidade Extrafiscal

Nesse caso, o tributo funciona como ferramenta de intervenção na economia ou na ordem social. O exemplo clássico é a redução do Imposto de Importação sobre produtos de saúde em contextos de crise sanitária. A Reforma Tributária (EC 132/2023) introduziu o **Imposto Seletivo (IS)**, de incidência sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, com vigência projetada para 2027 — tributo com marcada finalidade extrafiscal.

A extrafiscalidade também legitima o uso de instrumentos tributários com efeito de estímulo ou desestímulo de condutas. É o caso da **progressividade do ITR**, cujas alíquotas são fixadas de modo a desestimular a manutenção de propriedades rurais improdutivas (art. 153, § 4.º, I, CF), e do IPTU progressivo no tempo, facultado ao Município para forçar o adequado aproveitamento do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado (art. 182, § 4.º, II, CF). Tais mecanismos não se confundem com sanção política, pois pressupõem fato gerador lícito.

STF e STJ — alteração de política econômico-tributária:

O Estado não tem o dever de indenizar o setor privado pelos prejuízos decorrentes de alterações na política econômico-tributária, salvo comprometimento formal e prévio por parte do ente público. O impacto sobre empresas causado pela mudança de alíquotas é risco inerente à atividade econômica. (STJ, REsp 1.492.832-DF, rel. Min. Gurgel de Faria, j. 04/09/2018)

2.3 Finalidade Parafiscal

Ocorre quando o produto da arrecadação é destinado a entidade diversa daquela que instituiu o tributo. Há divergência doutrinária quanto ao conceito:

CONCEITO CLÁSSICO	CONCEITO MODERNO (cobrado pelo CEBRASPE)
O ente competente cria o tributo e delega a arrecadação e a administração dos recursos a outra entidade pública.	<u>Basta que a arrecadação seja destinada a entidade alheia à Administração Direta</u> — a delegação não é elemento indispensável.
Ex.: cobrança de contribuições previdenciárias pelo INSS com delegação expressa.	Ex.: destinação de recursos ao SESI, SESC, SENAI, SEBRAE, ainda que sem delegação formal.
Em provas discursivas e orais, recomenda-se citar os dois conceitos e alertar para a preferência das bancas pelo conceito moderno.	

Vale antecipar a distinção, retomada adiante: **parafiscalidade é a delegação, por lei, da capacidade tributária ativa** (aptidão para arrecadar e fiscalizar), e não da competência tributária (aptidão para criar o tributo, sempre indelegável). Não se confunde com extrafiscalidade.

3. CONCEITO DE TRIBUTO (ART. 3.º DO CTN)

Art. 3.º CTN — 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.

Antes de detalhar o conceito legal, convém situar a disciplina. O Direito Tributário, antes integrado ao Direito Financeiro, é hoje ramo autônomo da ciência jurídica: o conjunto de princípios e normas que regem a criação, a fiscalização e a arrecadação das prestações tributárias. Essa autonomia transparece na própria Constituição, que dedicou o Título VI ao tema “Da Tributação e do Orçamento”. As normas gerais de Direito Tributário estão na Lei 5.172/66 — o Código Tributário Nacional —, formalmente lei ordinária, mas recepcionada pela CF/88 com status de lei complementar, por força da reserva do art. 146, III.

O conceito legal decompõe-se em cinco elementos essenciais, cada um com implicações próprias para concursos de magistratura e Ministério Público.

3.1 Prestação Pecuniária

O tributo deve ser fixado em moeda corrente ou em indexadores fiscais que expressem valor monetário (ex.: UFIR). A expressão legal **não autoriza pagamento em bens (in natura) nem em trabalho (in labore)**.

Embora o art. 3.º fale em prestação “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, o próprio CTN admite expressamente o pagamento do tributo em cheque ou vale postal (art. 162, I), além das hipóteses de estampilha ou papel selado nos casos previstos em lei (art. 162, II). O cheque, portanto, é meio idôneo de pagamento, sem desnaturar o caráter pecuniário da prestação.

Art. 162, I, CTN — O pagamento é efetuado: I — em moeda corrente, cheque ou vale postal.

A LC 104/2001 acrescentou ao CTN a dação em pagamento em bens imóveis (art. 156, XI) como forma de extinção do crédito tributário, mas não como forma de fixação. Trata-se de modalidade restrita e excepcional, admitida desde que haja lei específica autorizadora, manifesto interesse do Fisco no bem e que o bem oferecido seja imóvel. Não se admite dação em pagamento de bens móveis, sob pena de violação à isonomia e à exigência de prévia licitação.

Art. 156, XI, CTN — Extinguem o crédito tributário: XI — a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

STF — ADI 2.405:

Não há reserva de lei complementar federal para disciplinar novas hipóteses de extinção do crédito tributário; os Estados-membros podem criar modalidades próprias de quitação de seus créditos. (rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 20/09/2019)

Dação de bens móveis — inconstitucionalidade:

É **inconstitucional** lei local que admite a quitação de débitos tributários mediante dação em pagamento de bens móveis (materiais destinados a programas de governo), por afastar a exigência de licitação (art. 37, XXI, CF) e por criar causa de extinção do crédito sem amparo em norma geral (art. 146, III, CF). (STF, ADI 1.917/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 26/04/2007)

3.2 Prestação Compulsória

O dever de pagar tributo **não decorre da vontade do contribuinte, mas da lei**. Trata-se de manifestação do princípio da legalidade (art. 5.º, II, CF) e da supremacia do interesse público. Verificada a hipótese de incidência descrita na norma — o chamado fato gerador —, a obrigação tributária nasce independentemente de qualquer manifestação volitiva do sujeito passivo. O contribuinte só se libera por ato estatal manifestado pelos meios legais (ex.: isenção).

Hipótese de incidência (HI) + fato gerador (FG) = obrigação tributária (compulsória, inafastável).
Exemplo: HI — circular mercadorias; FG — Maria circula mercadorias. Consequência: nasce automaticamente a obrigação de pagar ICMS.

Contribuição sindical:

Com a Reforma Trabalhista (Lei 13.467/2017), a contribuição sindical deixou de ser compulsória e passou a depender de autorização expressa do trabalhador. O STF (ADI 5.794/DF, rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, Info 908) considerou a alteração constitucional, afastando sua qualificação como tributo.

3.3 Não Constitui Sanção de Ato Ilícito

Essa é a distinção fundamental entre tributo e multa. A hipótese de incidência tributária deve ser sempre um fato lícito; o dever de pagar tributo surge da prática de ato conforme ao direito, ao passo que a multa nasce como resposta à prática de ato ilícito. Disso decorre a vedação às chamadas sanções políticas — meios indiretos e coercitivos de cobrança que restringem o exercício de atividade lícita para forçar o pagamento de tributo.

Contudo, a **vedação à sanção como hipótese de incidência não impede a tributação de atividades ilícitas**: tributa-se o resultado econômico da atividade, e não a ilicitude em si.

Pecunia non olet:

Expressão latina que significa “**o dinheiro não tem cheiro**”, atribuída ao diálogo entre o Imperador Vespasiano e seu filho Tito, sobre a tributação dos banheiros públicos em Roma. Aplicada ao Direito Tributário, significa que o tributo incide sobre o resultado econômico, independentemente da licitude da atividade que o gerou. Exemplo: o IR incide sobre rendimentos de qualquer atividade econômica — lícita ou ilícita.

TRIBUTO	MULTA
Decorre do poder de tributar do Estado.	Decorre do poder sancionador do Estado.
A <u>hipótese de incidência é sempre um ato lícito</u> .	A ilicitude é elemento essencial da hipótese de incidência.
Finalidade primordial: arrecadação.	Finalidade: desestimular condutas indesejadas.
É receita derivada suportável — não pode ter efeito confiscatório (CF, art. 150, IV).	Pode ser fixada em percentuais elevados para coibir condutas.

Vedação às sanções políticas — STF e STJ:

O Estado **não pode valer-se de meios indiretos de coerção** (interdição de estabelecimento, exclusão de regimes, retirada de competição etc.) para constranger o contribuinte a pagar tributo em atraso, sob pena de violar a livre iniciativa e o livre exercício profissional. A resposta legítima à inadimplência é o lançamento e a execução fiscal, não o aniquilamento da atividade. (STF, RE 550.769/RJ; STJ, RMS 53.989-SE, rel. Min. Gurgel de Faria, j. 17/04/2018, Info 626)

Aplicando essa diretriz, o STF declarou inconstitucional dispositivo do PROFUT (Lei 13.155/2015) que condicionava a permanência de clube de futebol na divisão do campeonato à regularidade fiscal, por configurar sanção política e violar a autonomia desportiva (art. 217, CF). (STF, ADI 5.450 MC-Ref/DF, rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 18/12/2019, Info 964)

3.4 Instituição por Lei

A regra geral é a criação de tributos por lei ordinária. O princípio da legalidade tributária exige que todos os aspectos da hipótese de incidência — pessoal, material, territorial, temporal e quantitativo — estejam definidos em lei. Somente após a definição legal desses aspectos se considera instituído o tributo. Entretanto, a Constituição exige **lei complementar** para:

TRIBUTO	FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL
Empréstimos compulsórios	Art. 148, CF
Impostos residuais da União	Art. 154, I, CF
Contribuições sociais residuais	Art. 195, § 4.º, CF
Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)	Art. 153, VII, CF
Imposto Seletivo (IS) — EC 132/2023	Art. 153, VIII, CF
Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)	EC 132/2023
Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)	EC 132/2023

Quatro tributos sob reserva clássica de lei complementar:

Pela sistemática anterior à Reforma, eram apenas quatro os tributos cuja instituição exigia lei complementar: empréstimos compulsórios (art. 148), Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII), impostos residuais (art. 154, I) e novas fontes de custeio da seguridade (art. 195, § 4.º). A exigência decorre de opção política do constituinte, que reservou o quórum de maioria absoluta a tais exações. **A EC 132/2023 acrescentou IS, CBS e IBS a esse rol de reserva qualificada.**

3.5 Cobrada Mediante Atividade Administrativa Plenamente Vinculada

O lançamento tributário não admite discricionariedade. A autoridade fiscal não avalia conveniência ou oportunidade: verificado o fato gerador, o lançamento é obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional. Essa atividade plenamente vinculada a que se refere o art. 3.º do CTN corresponde precisamente ao lançamento.

Art. 142, parágrafo único, CTN — A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Inovação legislativa — Lei 13.874/2019:

O art. 19-A inserido na Lei 10.522/2002 autorizou os Auditores-Fiscais da Receita Federal a não constituir créditos tributários em situações específicas expressamente previstas, mitigando — em caráter excepcional — a regra da vinculação absoluta.

3.6 Conceito na Lei 4.320/1964 e o FGTS

O FGTS se enquadra formalmente no conceito do art. 3.º do CTN. No entanto, o STJ, valendo-se do conceito mais restrito do art. 9.º da Lei 4.320/1964, afastou sua natureza tributária para evitar a aplicação do prazo prescricional tributário — que **seria prejudicial ao trabalhador**.

FGTS — natureza não tributária:

As disposições do CTN não se aplicam às contribuições para o FGTS (Súmula 353 do STJ). O FGTS não é tributo, e a prescrição de seus créditos é de cinco anos, com base no art. 7.º, XXIX, da CF, e não nas regras do CTN. (STF, ARE 709.212, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 13/11/2014)

3.7 Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM)

Tema correlato e recorrente é a natureza jurídica da CFEM, prevista no art. 20, § 1.º, da CF. Há consenso de que a CFEM não é tributo, mas o seu enquadramento permanece controvertido: para a 1.ª Turma do STJ, tem natureza de preço público (REsp 756.530/DF); para a 2.ª Turma do STF, trata-se de simples participação no resultado da exploração (RE 228.800/DF). Para fins de prova, fixe-se a premissa segura: a **CFEM não possui natureza tributária**.

4. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência tributária é a aptidão para criar tributos. Todos os entes federativos — União, Estados, Distrito Federal e Municípios — têm, dentro de certos limites, o poder de instituir determinados tributos e definir seu alcance, observados os critérios de partilha fixados pela Constituição.

Por ser competência legislativa, é atribuída exclusivamente pela Constituição Federal, não podendo ser conferida ou modificada por lei, constituição estadual ou qualquer outro veículo normativo. A Constituição não cria tributos: ela outorga competência, isto é, atribui aptidão para criá-los. O veículo idôneo à instituição é, em regra, a lei ordinária do ente competente, que também serve à sua eventual modificação ou revogação.

4.1 Indelegabilidade e Capacidade Tributária Ativa

A competência tributária é indelegável. Ao seu titular é dado não exercê-la, ou exercê-la parcialmente, mas não transferi-la a outro ente.

Art. 7.º, CTN — 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.

Não se deve confundir competência tributária com capacidade tributária ativa. A primeira — **indelegável** — é a aptidão legislativa de instituir o tributo. A segunda é a aptidão, de natureza administrativa, de arrecadar e fiscalizar o tributo, podendo ser delegada por lei a outra pessoa jurídica de direito público. Essa delegação da capacidade ativa é justamente o fenômeno da para-fiscalidade — exemplo típico é a arrecadação de contribuições pelos conselhos de fiscalização profissional.

Atenção:

A delegação da capacidade tributária ativa não pode favorecer empresas privadas com fins lucrativos, sob pena de violação à isonomia e à livre concorrência. O mero cometimento, a pessoa de direito privado, do encargo de arrecadar tributo não configura delegação de competência (art. 7.º, § 3.º, CTN).

4.2 Características da Competência Tributária

CARACTERÍSTICA	CONTEÚDO
Indelegável	Não pode ser transferida a outro ente; admite-se apenas delegar arrecadação e fiscalização (capacidade ativa).
Privativa	A competência atribuída a um ente exclui o exercício pelos demais.
Facultativa	O ente não é constitucionalmente obrigado a criar os tributos de sua competência. Ressalva: a LRF (LC 101/2000, art. 11) condiciona transferências voluntárias à instituição e arrecadação dos impostos — dispositivo cuja constitucionalidade parte da doutrina questiona.
Irrenunciável	O ente não pode abrir mão definitivamente da competência.
Imprescritível	O não exercício, ainda que prolongado, não extingue a competência nem a transfere a outro ente (art. 8.º, CTN).

4.3 Modalidades de Competência

MODALIDADE	CONTEÚDO
Privativa	<u>Atribuída com exclusividade a determinado ente.</u> Ex.: o Imposto de Importação é privativo da União.
Residual	Atribuída à União para instituir, por lei complementar, impostos não previstos na CF e novas fontes de custeio da seguridade social.
Comum	Atribuída a todos os entes políticos. Ex.: taxas e contribuições de melhoria.
Extraordinária	Conferida à União, na iminência ou no caso de guerra externa, para instituir impostos extraordinários de guerra (art. 154, II, CF).

5. NATUREZA JURÍDICA — ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Cabe à lei complementar definir tributos e suas espécies, bem como os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, “a”, CF). A Constituição, contudo, não definiu nem classificou as espécies, limitando-se a indicar impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Disso resultou intensa controvérsia doutrinária quanto ao número de espécies, das quais interessam, sobretudo, duas teorias.

TEORIA TRIPARTITE (CTN)	TEORIA PENTAPARTITE (STF)
Três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria.	Cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.
Critério de identificação: fato gerador (art. 4.º do CTN).	Critério adicional para empréstimos compulsórios e contribuições especiais: destino da arrecadação.
Adotada pelo CTN (art. 5.º); concepção hoje minoritária.	Adotada pelo STF (RE 138.284 e RE 146.733) — posição prevalente para concursos.

Para os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, **o fato gerador frequentemente coincide com o de um imposto**. Por isso, o critério do fato gerador (CTN, art. 4.º) é insuficiente para identificá-los: deve-se analisar o destino da arrecadação.

6. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

6.1 Impostos

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

Os impostos caracterizam-se pela ausência de vinculação: o Estado não precisa prestar nenhuma contraprestação específica para legitimá-los. O fato gerador é uma conduta do próprio contribuinte — auferir renda, ser proprietário de imóvel, circular mercadorias — escolhida pelo legislador por evidenciar capacidade contributiva, e não uma atuação estatal.

A arrecadação dos impostos também é não vinculada: destina-se ao custeio de despesas gerais do Estado. A CF, no art. 167, IV, veda a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as exceções expressamente previstas.

6.1.1 Competência Tributária dos Impostos

ENTE	IMPOSTOS (arts. 153–156, CF)
União (art. 153)	II, IE, IPI, IOF, IR, ITR, IGF (LC), IS (EC 132/2023) — além de impostos residuais (LC, não cumulativos, FG/BC distintos) e impostos extraordinários de guerra (art. 154, II, CF).
Estados e DF (art. 155)	ICMS, ITCMD, IPVA.
Municípios e DF (art. 156)	ISS, ITBI, IPTU.
Competência compartilhada (EC 132/2023)	IBS — Imposto sobre Bens e Serviços: Estados, DF e Municípios, criado por lei complementar (art. 156-A, CF).

Competência residual e extraordinária:

Residual (art. 154, I, CF): a União pode instituir impostos não previstos na CF, desde que (a) criados por lei complementar; (b) não cumulativos; (c) com fato gerador e base de cálculo distintos dos já discriminados na CF.

Extraordinária (art. 154, II, CF): apenas na iminência ou no caso de guerra externa. Não observa os requisitos do art. 154, I, e admite bis in idem e bitributação. É tributo de emergência, suprimido gradativamente cessadas as causas.

ENTE	IMPOSTOS (arts. 153–156, CF)
BIS IN IDEM	BITRIBUTAÇÃO
<u>Mesmo ente cobra dois tributos distintos</u> sobre o mesmo fato gerador.	<u>Dois entes distintos</u> cobram tributos diferentes sobre o mesmo fato gerador.
Ex.: União cobrando IR e empréstimo compulsório, ambos incidindo sobre a renda.	Ex.: Município cobra IPTU e União resolve cobrar ITR sobre a mesma propriedade imóvel.
Não há proibição genérica — observam-se as restrições dos arts. 154, I, e 195, § 4.º, da CF.	Em regra vedada pela CF — exceto no imposto extraordinário de guerra e na bitributação internacional.

6.1.2 Não Cumulatividade

Técnica de tributação que permite ao contribuinte compensar o valor do tributo pago na etapa anterior da cadeia produtiva, evitando o efeito cascata (tributação em cascata sobre o mesmo valor ao longo da cadeia).

Exemplo:

A Wayne Enterprises vende componentes tecnológicos para a LexCorp por R\$ 500,00, incidindo imposto de R\$ 50,00.

A LexCorp utiliza os componentes para fabricar equipamentos e os vende à Queen Industries por R\$ 900,00, gerando imposto de R\$ 90,00. Contudo, como já houve recolhimento de R\$ 50,00 na etapa anterior pela Wayne Enterprises, a LexCorp compensa esse valor e recolhe apenas R\$ 40,00.

Posteriormente, a Queen Industries vende o produto final ao consumidor por R\$ 1.300,00, incidindo imposto de R\$ 130,00. Como já existiam R\$ 90,00 recolhidos nas etapas anteriores, a empresa recolhe apenas R\$ 40,00.

Resultado: no regime não cumulativo, o total arrecadado ao final da cadeia é de R\$ 130,00, evitando-se a tributação em cascata sobre o mesmo valor econômico..

6.2 Taxas

Art. 145, II, CF — Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

As taxas são tributos **bilaterais, contraprestacionais e sinalagmáticos**: exigem, necessariamente, uma atuação estatal correspondente, referível ao contribuinte. Possuem dois fatos geradores alternativos — o exercício do poder de polícia e a utilização de serviço público específico e divisível. São tributos de **competência comum**, instituídos por lei ordinária do ente competente, conforme sua esfera de atribuições.

Sua base de cálculo é o custo da atividade estatal remunerada, devendo haver correlação lógica entre a base e a hipótese de incidência. Por isso, a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos de imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas (art. 145, § 2.º, CF; art. 77, parágrafo único, CTN).

6.2.1 Taxa de Polícia

Art. 78, CTN — Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público.

A taxa de polícia remunera o exercício da fiscalização estatal e só é devida se o Estado efetivamente realizar a atividade — **não se admite cobrança por fiscalização meramente potencial**. Durante muito tempo os tribunais exigiam fiscalização presencial e individualizada; o STF, ao analisar a taxa de fiscalização ambiental do IBAMA, firmou entendimento mais amplo.

STF — Tema 217 (RE 588.322, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 16/06/2010):

É constitucional a taxa de renovação de funcionamento e localização municipal, desde que efetivo o exercício do poder de polícia, demonstrado pela existência de órgão e estrutura competentes. O exercício do poder de polícia não precisa ser presencial: presume-se a partir da manutenção de órgão fiscalizador em funcionamento,

dispensada a vistoria “porta a porta”. Ressalve-se que não se dispensou a efetividade do poder de polícia — apenas se admitiu sua presunção.

TAXA DE LOCALIZAÇÃO	TAXA DE FUNCIONAMENTO
Cobrada previamente à instalação do empreendimento no município, mediante inscrição no cadastro de contribuintes.	Cobrada periodicamente (em regra, anual), como condição para que a atividade seja regularmente exercida.

6.2.2 Taxa de Serviço — Requisitos

Para que o serviço público possa ser remunerado por taxa, é indispensável a presença cumulativa de três requisitos. A **utilização do serviço, para gerar a cobrança, pode ser efetiva ou potencial**; a potencial, porém, só legitima a exigência quando o serviço é de utilização compulsória posto à disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento (art. 79, CTN).

REQUISITO	CONTEÚDO
Específico (<i>uti singuli</i>)	O serviço deve ser direcionado a usuário ou grupo determinável de usuários — não a toda a coletividade (<i>uti universi</i>).
Divisível	É possível mensurar o grau de utilização individual do serviço por cada usuário.
Utilizado — efetiva ou potencialmente	A utilização potencial somente legitima a cobrança quando o serviço é de utilização compulsória por lei.

6.2.3 Jurisprudência sobre Taxa de Serviço

SITUAÇÃO	RESULTADO	FUNDAMENTO
Taxa de iluminação pública	Inconstitucional (SV 41)	Serviço geral e indivisível. A solução é a COSIP/COSIMP (art. 149-A, CF), contribuição — não taxa.
Taxa de coleta domiciliar de lixo	Constitucional (SV 19)	Serviço específico e divisível, de utilização compulsória.
Taxa de combate a incêndio / segurança pública	Inconstitucional	Serviço geral e indivisível, custeado por impostos. (RE 643.247/SP, Tema 16; ADI 4411; ADI 2692/DF, Info 1070)
Taxa de segurança para eventos	Inconstitucional	Segurança pública é universal e indivisível; não comporta contraprestação específica. (ADI 2692/DF, Info 1070)
Taxa de emissão de carnê/guia de recolhimento	Inconstitucional	A emissão da guia é interesse exclusivo da Administração, não serviço ao contribuinte. (RE 789.218)
Pedágio	Não é taxa (preço público)	Natureza tarifária; não se sujeita aos princípios tributários. (ADI 800, rel. Min. Teori Zavascki, j. 11/06/2014)
Custas, taxas judiciárias e emolumentos	Constitucional (são taxas)	Serviço público específico e divisível; base de cálculo deve ter teto máximo (Súmula 667 do STF).
Taxa de fiscalização de recursos minerais pelos Estados	Constitucional	Estados têm competência administrativa para fiscalizar recursos hídricos e minerais. (ADIs 4785, 4786 e 4787, Info 1062)
Taxa municipal sobre postes de energia	Inconstitucional	Competência exclusiva da União/ANEEL para regular e fiscalizar o setor elétrico. (ADPF 512/DF, Info 1095)

SITUAÇÃO	RESULTADO	FUNDAMENTO
Custas e emolumentos — base de cálculo pelo valor da causa: É legítima a cobrança de custas e emolumentos tendo por parâmetro o valor da causa ou do bem, desde que fixados limites mínimo e máximo e mantida correlação razoável com o custo da atividade. Os parâmetros não constituem base de cálculo da taxa, mas critério de incidência. (STF, ADI 5688/PB, Info 1035; ADI 2846/TO, Info 1067)		
Desproporcionalidade e confisco em taxa: É inconstitucional a taxa de fiscalização de recursos hídricos fixada em valor muito superior ao custo da atividade estatal e majoritariamente desviada para a conta única do Tesouro, por adquirir feição arrecadatória e confiscatória, violando o caráter contraprestacional da taxa e o art. 150, IV, da CF. (STF, ADI 6211/AP, Info 962)		

6.2.4 Base de Cálculo das Taxas

A base de cálculo das taxas deve guardar correspondência com o custo da atividade estatal que as justifica, sendo vedada a adoção de base idêntica à de imposto.

Súmula Vinculante 29 do STF: É constitucional a adoção , no cálculo do valor de taxa, <u>de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto</u> , desde que não haja integral identidade entre uma base e outra. A utilização parcial de elementos é admitida; qweru	
BASE DE CÁLCULO	RESULTADO
Atividade exercida pelo contribuinte	Inconstitucional — desvincula a base do custo real da fiscalização. (ARE 990.914)
Número de funcionários da empresa	Inconstitucional — critério presuntivo que não reflete o esforço estatal de fiscalização. (RE 554.951)
Área do estabelecimento comercial	Constitucional — reflete o custo aproximado da atividade de fiscalização. (RE 856.185 AgR)

Não viola a legalidade tributária a lei que, fixando teto, permite a ato infralegal estabelecer o valor da taxa em proporção razoável com o custo da atuação estatal, vedada atualização por ato do próprio conselho de fiscalização acima dos índices de correção legalmente previstos (STF, RE 838.284/SC, Info 842 e 844).

6.2.5 Taxa, Preço Público, Tarifa e Pedágio

Tema sensível em provas é a distinção entre taxa e as receitas de natureza não tributária. A taxa é tributo — obrigação instituída por lei e imposta a todos que se encontrem na situação de usuários (efetivos ou potenciais) de serviço estatal. O preço público é obrigação contratual, voluntariamente assumida. A tarifa é espécie de preço público, exigida por concessionárias e permissionárias de serviços públicos.

TAXA	PREÇO PÚBLICO (TARIFA)
Natureza tributária — direito público.	Natureza contratual — direito privado.
Prestação compulsória (art. 3.º, CTN).	<u>Prestação voluntária</u> — decorre de livre opção.
Receita derivada — ato de império .	<u>Receita originária</u> — ato de gestão .
Sujeito ativo sempre pessoa jurídica de direito público.	Pode ser pessoa jurídica de direito privado.
Sujeita-se a legalidade, anterioridade e demais princípios tributários.	Não se sujeita a legalidade, anterioridade etc.
Ex.: taxa de coleta de lixo.	Ex.: tarifa de ônibus, tarifa de telefonia.

Segundo Eduardo Sabbag, o critério distintivo essencial é a inerência da atividade à função estatal: havendo vinculação necessária do serviço ao desempenho de função do Estado, tem-se taxa; sendo a atividade delegável a particulares, o legislador pode optar entre os regimes de taxa e de tarifa. Quanto ao pedágio, o STF (ADI 800) firmou sua natureza de

preço público — e não de taxa —, sendo irrelevante a existência de via alternativa, pois a utilização da via com pedágio é facultativa.

Súmula 545 do STF:

Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária em relação à lei que as instituiu.

Tarifa de esgotamento sanitário:

A concessionária pode cobrar tarifa de esgotamento sanitário ainda que realize apenas a coleta e o transporte dos dejetos, sem o tratamento final — basta a execução de uma das etapas do serviço. (STJ, REsp 1.339.313-RJ, recurso repetitivo, Info 530)

6.3 Contribuições de Melhoria

Art. 81, CTN — A contribuição de melhoria é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A contribuição de melhoria é tributo vinculado a uma atuação estatal específica: a **valorização imobiliária causada por obra pública**. É de competência comum (União, Estados, DF e Municípios), conforme o ente responsável pela obra. Seu fundamento é evitar o enriquecimento sem causa dos proprietários favorecidos pela obra custeada por toda a coletividade.

ASPECTO	CONTEÚDO
Fato gerador	A valorização do imóvel — não a obra em si. Sem valorização, não há fato gerador.
Base de cálculo	O quantum de valorização do imóvel (acréscimo de valor trazido pela obra).
Limite individual	Acréscimo de valor de cada imóvel individualmente beneficiado.
Limite global	Custo total da obra pública — veda enriquecimento sem causa da Administração.
Momento da cobrança	Ao término da obra; excepcionalmente, cobrança parcial quando inequívoca a valorização (Dec.-Lei 195/67, art. 9.º).
Asfaltamento	Enseja contribuição de melhoria — gera valorização imobiliária.
Recapeamento asfáltico	NÃO enseja contribuição de melhoria — é simples manutenção, sem nova valorização.
Contribuição de melhoria e IPTU	Podem coexistir — fatos geradores distintos (art. 4.º, CTN).

Pavimentação x recapeamento:

A pavimentação asfáltica nova, suscetível de valorizar imóvel determinado, pode ensejar contribuição de melhoria; o mero recapeamento de via já asfaltada constitui simples serviço de conservação, sem nova valorização, não autorizando a cobrança. Também não pode ser remunerada por taxa, por ser benefício *uti universi*, insuscetível de mensuração individual. (STF, RE 116.148; RE 140.779/SP)

6.3.1 Requisitos para Instituição (art. 82, CTN)

A lei instituidora deve conter obrigatoriamente: (a) memorial descritivo do projeto; (b) orçamento do custo da obra; (c) parcela do custo a ser cobrada mediante a contribuição; (d) delimitação da zona beneficiada; (e) fator de absorção do benefício da valorização. Deve ser fixado prazo mínimo de 30 dias para impugnação pelos interessados.

6.4 Empréstimos Compulsórios

Art. 148, CF — A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I — para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II — no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Os empréstimos compulsórios **são tributos de competência exclusiva da União**, instituídos somente por lei complementar — vedada a edição de medida provisória (art. 62, § 1.º, III, CF). Correspondem ao ingresso temporário de recursos nos cofres públicos. A antiga Súmula 418 do STF — que negava sua natureza tributária — foi superada, filiando-se o STF à teoria pentapartite.

ASPECTO	CONTEÚDO
Competência	Exclusiva da União — mediante lei complementar.
Fato gerador	Definido na própria LC instituidora — não se confunde com as situações autorizadoras.
Arrecadação	Vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (art. 148, parágrafo único, CF).
Restituição	Obrigatória e na mesma espécie em que recolhido (se pago em dinheiro, devolve-se em dinheiro). O STF veda devolução em títulos públicos.

A Constituição não indica os fatos geradores possíveis: apenas define situações que autorizam o exercício da competência e direcionam a aplicação do produto arrecadado. Cabe à lei complementar definir o fato gerador. A calamidade pública não precisa ter dimensão nacional, podendo restringir-se a um único município.

6.4.1 Situações Autorizadoras (art. 148, CF)

SITUAÇÃO	ANTERIORIDADE	NOVENTENA
I — Despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou guerra externa (imminente ou eclodida).	NÃO observa.	NÃO observa.
II — Investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.	OBSERVA.	OBSERVA.
CTN, art. 15, III — Conjuntura econômica (absorção de poder aquisitivo).	Não recepcionado pela CF/88.	Não recepcionado pela CF/88.

Atenção:

Não existe empréstimo compulsório por calamidade pública decorrente de medida provisória — a Constituição exige lei complementar. Em relação à guerra, o ordenamento admite dois tributos distintos: o empréstimo compulsório (art. 148, I) e o imposto extraordinário de guerra (art. 154, II, CF). O art. 15, III, do CTN não foi recepcionado pela CF/88.

6.5 Contribuições Especiais

As contribuições especiais são espécie tributária autônoma na teoria pentapartite, diferenciando-se dos impostos pela destinação prévia da arrecadação — **são tributos finalísticos, qualificados pela destinação**. Estão previstas nos arts. 149 e 149-A da CF. Em regra, competem à União, com exceção das previstas nos arts. 149, § 1.º (regime próprio de previdência), e 149-A (iluminação pública).

Art. 149, CF — Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

COMPETÊNCIA	CONTRIBUIÇÕES
Exclusiva da União (art. 149, caput)	Contribuições sociais, CIDE e contribuições corporativas.
União + Estados + DF + Municípios (art. 149, § 1.º)	Contribuição para custeio do Regime Próprio de Previdência Social dos servidores de cada ente.
Municípios e DF (art. 149-A — EC 132/2023)	COSIMP — custeio da iluminação pública e do monitoramento de logradouros.

Desvinculação de Receitas da União (DRU — ADCT, art. 76):

COMPETÊNCIA	CONTRIBUIÇÕES
O STF considerou constitucional a desvinculação de parte das contribuições sociais por emenda constitucional, sem descaracterizar a espécie tributária. <u>A eventual inconstitucionalidade da desvinculação não gera direito do contribuinte à restituição proporcional ao percentual desvinculado, pois só a tributação inconstitucional autoriza a repetição.</u> (STF, RE 566.007, Tema 277; ADPF 523)	

6.5.1 Contribuições Sociais

As contribuições sociais voltam-se genericamente ao **custeio da Seguridade Social (Previdência, Assistência e Saúde)** e não se confundem com as contribuições previdenciárias, que são apenas as especificamente destinadas a custear benefícios previdenciários. O STF as classifica em três grupos: contribuições de seguridade social, contribuições sociais gerais e “outras contribuições sociais” (criáveis no plano da competência residual).

SUBESPÉCIE	CARACTERÍSTICAS
De seguridade social (art. 195, CF) — ordinárias	Base econômica prevista na própria CF, bastando lei ordinária (salvo a CBS). Não observam a anterioridade anual; observam a noventena (90 dias). Quatro fontes: empregador/empresa (COFINS, PIS, CSLL); trabalhador; concursos de prognósticos; importador (PIS-Importação, COFINS-Importação) e a CBS (EC 132, por LC).
Residuais (art. 195, § 4.º, CF)	Base econômica não prevista na CF: exigem lei complementar; BC/FG distintos das já existentes; não cumulativas. Observam a noventena.
Gerais	Destinadas a áreas sociais fora da seguridade — ex.: salário-educação (art. 212, § 5.º, CF) e Sistema “S” (art. 240, CF). Criadas por lei ordinária; observam anterioridade anual e noventena.

Por força do art. 195, § 4.º, da CF, a criação de novas fontes de custeio da seguridade exige: (a) competência exclusiva da União; (b) lei complementar; (c) vedação de medida provisória; (d) não cumulatividade; (e) fato gerador e base de cálculo distintos dos de contribuição já existente.

Serviços sociais autônomos — legitimidade passiva:

As entidades do Sistema “S” não têm legitimidade passiva em ações que discutem a relação tributária entre contribuinte e União e a repetição de indébito das contribuições, pois são meras destinatárias de subvenção, com interesse apenas reflexo e econômico. (STJ, EREsp 1.619.954-SC, Info 646). **Súmula 499 do STJ:** as empresas prestadoras de serviços sujeitam-se às contribuições ao SESC e SENAC, salvo se integradas a outro serviço social.

6.5.2 CIDE — Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

A CIDE é tributo federal destinado a corrigir distorções de mercado e promover os objetivos da ordem econômica (art. 170, CF), **com arrecadação vinculada à finalidade interventiva**. Submete-se às duas anterioridades. Não incide sobre receitas de exportação; incide sobre a importação de produtos ou serviços estrangeiros; pode ter alíquota ad valorem ou específica. ALÍQUOTA AD VALOREM: É percentual sobre o valor econômico da operação. Exemplo: 10% sobre o valor da importação. Se o produto custa R\$ 1.000,00: CIDE = R\$ 100,00. ALÍQUOTA ESPECÍFICA É valor fixo por unidade. Exemplo: R\$ 0,20 por litro de combustível. Independentemente do preço do litro, o tributo será aquele valor fixo.

CIDE	PREVISÃO / FINALIDADE
CIDE-Royalties (Lei 10.168/2000)	Estimula o desenvolvimento tecnológico mediante pesquisa cooperativa entre universidades e setor produtivo.
CIDE-Combustíveis (art. 177, § 4.º, CF)	Incide sobre importação e comercialização de petróleo, gás e álcool combustível. Destino: subsídios a preços/transporte, projetos ambientais, infraestrutura de transportes e tarifas de transporte coletivo.
CIDE-INCRA	Constitucional, inclusive após a EC 33/2001, para empresas urbanas e rurais. (STF, RE 630.898/RS, Tema 495, Info 1012; STJ, REsp 737.364-PR, Info 765)

Repartição da CIDE-Combustíveis:

CIDE	PREVISÃO / FINALIDADE
A União entrega 29% aos Estados e ao DF; destes, 25% são repassados aos Municípios (art. 159, III e § 4.º, CF). <u>A destinação constitucional não pode ser alterada por lei orçamentária ordinária</u> (STF, ADI 2925). A contribuição ao SEBRAE tem natureza de CIDE e não exige lei complementar (STF, RE 635.682/RJ, Info 703).	

6.5.3 Contribuições Corporativas

São as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, destinadas ao custeio das entidades fiscalizadoras e representativas (conselhos regionais como CREA, CRM, CRC etc.). **O fato gerador é o exercício de atividade profissional ou econômica a que se atrelam as funções de interesse público da entidade credora.** A instituição e o regramento são competência indelegável da União, podendo a entidade exercer a arrecadação e aplicar os recursos. Submetem-se à anterioridade anual e à noventena.

Conselhos profissionais e legalidade:

As anuidades dos conselhos de fiscalização profissional têm natureza de contribuições de interesse das categorias (art. 149, CF). É inconstitucional, por ofensa à legalidade tributária, lei que delega aos conselhos fixar ou majorar anuidades sem parâmetro legal. (STF, ADI 4697/DF, Info 842; RE 704.292/PR, Tema 540)

OAB — posição especial: o STF a classifica como entidade sui generis, não integrante da Administração Indireta (ADI 3026). Quanto às anuidades, evoluiu para tratá-las como tributo (RE 647.885, Tema 732), declarando inconstitucional a suspensão do exercício profissional por inadimplência, por configurar sanção política. A Lei 14.195/2021 positivou o entendimento.

6.5.4 Contribuição para Iluminação Pública e Monitoramento (COSIMP — art. 149-A, CF)

A SV 41 declarou inconstitucional a taxa de iluminação pública, por se tratar de serviço geral e indivisível. A solução foi a EC 39/2002, que criou a COSIP — hoje denominada COSIMP após a EC 132/2023, que ampliou sua finalidade para incluir o custeio de sistemas de monitoramento de logradouros públicos. Sua instituição observa a anterioridade anual e a noventena.

COSIMP — pontos essenciais:

Competência: Municípios e DF.

Destinação: custeio, expansão e melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento de segurança e preservação de logradouros.

Cobrança: facultada na fatura de consumo de energia elétrica.

Não é taxa — por isso não exige que o serviço seja específico e divisível.

COSIP — isonomia e capacidade contributiva:

Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende a isonomia, ante a impossibilidade de identificar todos os beneficiários do serviço. A progressividade resultante do rateio do custo entre consumidores não afronta a capacidade contributiva. (STF, RE 573.675, repercussão geral)

7. OUTRAS CLASSIFICAÇÕES DOS TRIBUTOS

Além da divisão em espécies, a doutrina classifica os tributos segundo diversos critérios, frequentemente cobrados em provas objetivas e discursivas.

CRITÉRIO	CLASSIFICAÇÃO
Quanto à competência	Federais (arts. 153, 154, 148, 149 e 195), estaduais (art. 155 e art. 149, § 1.º) e municipais (art. 156, art. 149, § 1.º e art. 149-A), além das taxas e contribuições de melhoria comuns a todos.
Quanto à hipótese de incidência	Vinculados (pressupõem atividade estatal — taxas e contribuições de melhoria) e não vinculados ou desvinculados (independem de atuação estatal — impostos).
Quanto ao aspecto subjetivo	Pessoais (consideram condições do contribuinte, como renda e estado civil) e reais (ignoram tais aspectos, gravando o bem ou a operação).

CRITÉRIO	CLASSIFICAÇÃO
Quanto à repercussão econômica	Diretos (contribuinte de direito e de fato coincidem — ex.: IR) e indiretos (o ônus é repassado ao contribuinte de fato — ex.: IPI, ICMS, ISS).
Quanto às fases de incidência	Monofásicos (gravam uma única fase — ex.: IOF) e plurifásicos (incidem em várias fases — ex.: IPI, ICMS).
Quanto à técnica de incidência	Cumulativos (incidem em cada fase sem dedução do que já incidiu) e não cumulativos (compensa-se o valor das etapas anteriores — ex.: IPI, ICMS).
Quanto à variação de alíquota	Progressivos (alíquotas graduadas conforme a capacidade econômica) e proporcionais/não progressivos; seletivos (alíquota inversa à essencialidade) e não seletivos.

Tredestinação de tributo vinculado:

Havendo desvio na aplicação da receita de tributo de destinação vinculada (como as contribuições sociais), não cabe ao contribuinte a repetição do montante desviado, pois só a tributação inconstitucional — e não a aplicação indevida da receita — autoriza a restituição. (STF, RE 566.007, Tema 277)

8. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR — PRINCÍPIOS

Os princípios tributários são preceitos fundamentais de observância obrigatória pelo legislador e pelo Fisco, cujo descumprimento causa a nulidade do tributo ou de sua cobrança. A Constituição de 1988 define duas espécies de limitações constitucionais ao poder de tributar: os princípios e as imunidades.

Os princípios são normas constitucionais que restringem a atividade tributante, instituídas em favor do contribuinte e contra o Fisco — nunca o contrário. O art. 150 da CF os trata como verdadeiras garantias fundamentais do contribuinte (“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado...”). Daí sua natureza dúplice: do ponto de vista do Fisco, limitações ao poder de tributar; do ponto de vista do contribuinte, garantias fundamentais. As imunidades, por sua vez, protegem determinadas pessoas, bens ou situações da própria incidência tributária.

8.1 Consequências da Natureza Dúplice

CONSEQUÊNCIA	FUNDAMENTO
Cláusulas pétreas	Por integrarem o núcleo de direitos e garantias fundamentais (art. 60, § 4.º, IV, CF), não podem ser abolidos nem ter alcance reduzido por emenda. Ressalva do STF: princípios fora do art. 150 (ex.: seletividade e não cumulatividade) não seriam cláusulas pétreas.
Reserva de lei complementar	A regulamentação infraconstitucional, quando necessária, exige lei complementar (art. 146, II, CF), vedada medida provisória (art. 62, § 1.º, III, CF).
Interpretação ampliativa	Como toda norma de garantia fundamental, os princípios devem ser interpretados de forma ampliativa.

8.2 Princípio da Legalidade

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

Analisados conjuntamente o art. 5.º, II, e o art. 150, I, da CF, com o art. 3.º do CTN, o conteúdo do princípio é claro: a instituição, a majoração, a redução ou a extinção de tributo sempre dependem de lei. A regra é a lei ordinária do ente competente; somente os tributos sob reserva qualificada exigem lei complementar (empréstimos compulsórios, IGF, impostos residuais e novas fontes de custeio da seguridade — além de IS, CBS e IBS, pela EC 132/2023).

Reserva legal — alcance:

O art. 97 do CTN contempla rol taxativo das matérias sob reserva de lei (STF, RE 172.394). A instituição de emolumentos cartorários por ato do tribunal de justiça afronta a reserva legal: somente a lei pode criar, majorar ou reduzir taxas judiciárias. (STF, ADI 1.709)

Art. 97, CTN — Somente a lei pode estabelecer: I — a instituição de tributos, ou a sua extinção; II — a majoração de tributos, ou sua redução (ressalvadas exceções); (...) V — a cominação de penalidades.

8.2.1 Casos de Não Aplicação x Exceções

É preciso distinguir os casos de não aplicação do princípio das exceções a ele. Na não aplicação, não há instituição nem aumento de tributo — logo, o ato infralegal é possível sem ofensa à legalidade. Nas exceções, há efetiva majoração ou alteração de elemento do tributo que, em regra, dependeria de lei, mas a Constituição autoriza ato do Executivo.

NÃO APLICAÇÃO (não institui nem aumenta tributo)	EXCEÇÕES (alteram a alíquota do tributo)
Atualização monetária da base de cálculo.	Alteração de alíquota do II, IE, IPI e IOF por ato do Executivo (art. 153, § 1.º, CF).
Alteração do prazo para recolhimento do tributo (SV 50).	Redução e restabelecimento da alíquota da CIDE-Combustíveis.
Instituição e disciplina de obrigações acessórias.	ICMS monofásico sobre combustíveis (alíquota por deliberação dos Estados no CONFAZ).
—	Resolução do Senado Federal fixando alíquota do ICMS nas operações interestaduais.

Atenção:

Em todos os casos, a alteração por ato do Executivo diz respeito apenas às alíquotas — nunca às bases de cálculo (que dependem de lei, art. 97, IV, CTN). Além disso, o Executivo apenas “altera/modifica” alíquotas já instituídas em seus patamares mínimo e máximo pelo legislador; não pode “instituí-las”.

8.2.2 Medidas Provisórias em Matéria Tributária

O STF admite o uso de medida provisória em matéria tributária, desde que presentes relevância e urgência. Após a EC 32/2001, a MP que implique majoração de impostos só produz efeitos no exercício seguinte se convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (art. 62, § 2.º, CF), ressalvados II, IE, IPI, IOF e imposto extraordinário de guerra. É vedada, contudo, a edição de MP sobre matéria reservada à lei complementar.

8.3 Princípio da Anterioridade

Também chamado de princípio da não surpresa ou da eficácia diferida, estabelece um intervalo mínimo entre a publicação da lei que cria ou majora o tributo e a data de sua efetiva exigência — desdobramento da segurança jurídica. Por isso, o intervalo só se aplica à criação e ao aumento do tributo; leis que reduzem ou extinguem tributo têm aplicação imediata, por serem mais benéficas ao contribuinte.

O princípio compõe-se de duas partes, aplicando-se a que for mais benéfica ao contribuinte: a anterioridade anual (art. 150, III, “b”), que adia a cobrança para o exercício seguinte, e a anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”), que estabelece intervalo mínimo de 90 dias entre a publicação e a exigência.

Anterioridade x anualidade:

Não confundir anterioridade com o antigo princípio da anualidade (Constituições de 1946 e 1967), que exigia prévia autorização da cobrança na lei orçamentária do ano anterior. A anualidade não foi mantida pela CF/88.

Anterioridade x vigência:

A anterioridade não impede que a lei tributária entre em vigor na data da publicação. Vigência e anterioridade são fenômenos distintos: ainda que a lei entre em vigor de imediato, a exigência só poderá ocorrer respeitados os intervalos anual e nonagesimal.

8.3.1 Exceções à Anterioridade

A EC 42/2003 definiu três grupos de exceções:

GRUPO	TRIBUTOS
Cobrança imediata (nem anual nem nonagesimal)	Alteração de alíquota do II, IE e IOF; criação/majoração do Imposto Extraordinário de Guerra e do Empréstimo Compulsório por calamidade ou guerra.
Só nonagesimal (cobrança no mesmo exercício, 90 dias após)	IPI; contribuições sociais (art. 195, CF); CIDE-Combustíveis e ICMS-Combustíveis.
Só anual (1.º de janeiro do ano seguinte, sem os 90 dias)	Imposto de Renda; alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA.

Síntese para memorização:

Exigidos imediatamente (exceções a ambas as anterioridades): II, IE, IOF, IEG e Empréstimo Compulsório (calamidade/guerra).

Exigidos 90 dias após (exceção só à anual): IPI, CIDE-Combustíveis e ICMS-Combustíveis.

Exigidos em 1.º de janeiro do exercício seguinte (exceção só à nonagesimal): IR e alterações na base de cálculo de IPVA e IPTU.

Exceções concomitantes à legalidade, à anual e à nonagesimal: II, IE e IOF.

8.3.2 Anterioridade e Revogação de Benefícios Fiscais

A concessão de isenção, por reduzir a carga tributária, gera efeitos imediatos. Já a revogação de isenção, por implicar acréscimo no ônus do contribuinte, suscita debate quanto à submissão à anterioridade.

Revogação de benefício fiscal — posição prevalente:

A revogação ou redução de benefício fiscal configura majoração indireta do tributo e, portanto, sujeita-se à anterioridade (anual e nonagesimal). É a orientação que prevalece, inclusive quanto ao REINTEGRA. (STF, RE 564225 AgR-EDv-AgR, j. 20/11/2019; RE 1253706 AgR/RS, Info 978). Em sentido minoritário, há julgado tratando a revisão de benefício como questão de política econômica imune à anterioridade (RE 617389 AgR). Observação: a mera redução ou extinção de desconto para pagamento (ex.: antecipação em parcela única) não equivale a majoração (ADI 4016 MC).

8.3.3 Redução de Desconto e Alteração de Prazo de Recolhimento

A anterioridade incide apenas sobre a norma que cria ou majora tributo. A redução de desconto no pagamento e a alteração do prazo legal de recolhimento não configuram majoração e, por isso, produzem efeitos imediatos.

Súmula Vinculante 50 do STF:

Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

8.4 Princípio da Irretroatividade

Art. 150, III, “a”, CF — É vedado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Desdobramento da segurança jurídica, a irretroatividade veda a cobrança de tributo sobre fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei instituidora ou majoradora. O marco temporal relevante é a entrada em vigor da lei: a lei nova aplica-se aos fatos futuros e pendentes (art. 105, CTN), mas não alcança fatos geradores já consumados.

8.4.1 Exceções à Irretroatividade

HIPÓTESE	CONTEÚDO
Lei interpretativa (art. 106, I, CTN)	A lei expressamente interpretativa aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados (interpretação autêntica).
Lei mais benéfica em matéria de infração (art. 106, II, CTN)	Tratando-se de ato não definitivamente julgado, retroage a lei que deixa de defini-lo como infração, deixa de tratá-lo como contrário a exigência

HIPÓTESE	CONTEÚDO
	de ação/omissão (sem fraude e sem falta de pagamento), ou comina penalidade menos severa.
Atenção: A retroatividade benéfica restringe-se a infração, multa ou penalidade — não alcança o tributo em si. Lei que reduz ou extingue tributo não retroage, pois trata do tributo, e não de penalidade.	
Fato gerador pendente e fato gerador complexo: Fato gerador instantâneo: verificável em momento determinado (compra e venda, doação). Fato gerador continuado: status que se protraí no tempo (propriedade — IPTU, IPVA). Fato gerador complexo ou periódico: leva em conta uma série de acontecimentos em dado período (IRPF, CSLL), exigindo recorte temporal para apuração. Os fatos pendentes (iniciados, mas não consumados) suscitam debate sobre a aplicação da lei nova, especialmente nos tributos de fato gerador complexo.	

8.5 Princípio da Isonomia Tributária

Art. 150, II, CF — É vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A isonomia tributária veda o tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente. Possui duas acepções: a igualdade na lei (dever dirigido ao legislador, que deve conferir tratamento paritário) e a igualdade perante a lei (dever dirigido ao Fisco, que não pode desigualar contribuintes em situação equivalente). O que se proíbe é a discriminação injustificada — havendo desigualdade relevante, a Constituição não apenas permite, mas exige a diferenciação.

Aplicações da isonomia:

É inconstitucional isenção de IPVA, ITBI etc. concedida em razão da ocupação profissional ou função (ex.: isenção a oficiais de justiça; isenção de custas a membros do MP), por violar o art. 150, II, CF. (STF, ADI 4.276; ADI 3.260)
Não há ofensa à isonomia em distinguir adimplente e inadimplente, que não estão na mesma situação jurídica. (STF, RE 627543/RS)

8.5.1 Irrelevância da Capacidade Civil (art. 126, CTN)

Primeiro desdobramento da isonomia: a incapacidade civil é irrelevante para o Direito Tributário. A capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais, de estarem sujeitas a medidas restritivas de atividades, ou de a pessoa jurídica estar regularmente constituída (basta configurar unidade econômica ou profissional). Ex.: criança que recebe imóvel em herança é contribuinte do IPTU.

8.5.2 Princípio do Non Olet (art. 118, CTN)

A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados e dos efeitos dos fatos ocorridos (art. 118, CTN). Assim, o tributo incide sobre o resultado econômico de atividades lícitas e ilícitas: traficantes, “bicheiros” e mafiosos também devem Imposto de Renda. A exoneração tributária dos resultados de fato criminoso violaria a isonomia fiscal.

Non olet — sonegação de lucro de atividade criminosa:

É irrelevante a origem ilícita, mesmo criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso constitui violação do princípio da isonomia fiscal. (STF, HC 77.530, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25/08/1998)

8.5.3 Capacidade Contributiva

Art. 145, § 1.º, CF — Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A capacidade contributiva é comando dirigido ao legislador, obrigando que os tributos sejam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Embora o texto se refira a impostos, o STF firmou que o princípio é aplicável a todos os tributos (RE 406.955). É desdobramento da isonomia: tributar na proporção das riquezas, tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Concretiza-se por três técnicas:

TÉCNICA	CONTEÚDO
Progressividade	Alíquotas que aumentam conforme cresce a base de cálculo. Impostos expressamente progressivos: IR (art. 153, § 2.º, I), IPTU (art. 156, § 1.º; art. 182, § 4.º, II) e ITR (art. 153, § 4.º, I).
Proporcionalidade	Alíquota fixa sobre base de cálculo variável; típica dos impostos reais e indiretos.
Seletividade	Alíquotas que variam na razão inversa da essencialidade do bem. ICMS (art. 155, § 2.º, III) — facultativa; IPI (art. 153, § 3.º, I) — obrigatória.

Progressividade dos impostos reais — evolução:

O STF, que outrora restringia a progressividade aos impostos pessoais, passou a admitir que todos os impostos se sujeitam à capacidade contributiva, reconhecendo a progressividade do ITCMD independentemente de emenda. Persiste, porém, a Súmula 656: é inconstitucional lei que estabelece alíquotas progressivas de ITBI com base no valor venal do imóvel. Quanto ao ITR, é constitucional a progressividade conjugada por grau de utilização e área, mesmo antes da EC 42/2003 (RE 1038357 AgR, Info 890).

8.6 Princípio do Não Confisco

Art. 150, IV, CF — É vedado utilizar tributo com efeito de confisco.

Também chamado de princípio da razoabilidade ou proporcionalidade da carga tributária, exige que a tributação seja razoável e moderada, sem impedir o exercício de atividades lícitas, dificultar o suprimento das necessidades vitais ou comprometer a existência digna do contribuinte. O Estado não pode legislar abusivamente, estando vinculado à proporcionalidade.

PERSPECTIVA	CONTEÚDO
Estática	O patrimônio é analisado de forma imobilizada; seria confiscatória a tributação que o suprimisse integralmente.
Dinâmica	Há confisco se o imposto incidir sobre grandeza superior aos acréscimos patrimoniais produzidos pelo bem em dado período. Ex.: se o imóvel gerou benefícios equivalentes a 4% do valor venal no ano, alíquota superior a esse patamar seria confiscatória.

O princípio não se aplica, em tese, aos tributos extrafiscais nem à progressividade extrafiscal (admitindo-se a exacerbação de IPTU e ITR ligada à função social), tampouco aos impostos seletivos (IPI e ICMS), em que a alíquota elevada de itens supérfluos, como cigarros e bebidas, é justificável.

Não confisco e multas:

A vedação ao confisco também se aplica às multas tributárias, proibindo penalidades pecuniárias desproporcionais. Para o STF, a abusividade da multa punitiva revela-se quando arbitrada acima de 100% do valor do tributo. (STF, AI 851.038 AgR, j. 10/02/2015)

8.7 Princípio da Uniformidade Geográfica

Art. 151, I, CF — É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Obriga a União a aplicar a mesma alíquota para seus tributos em todo o território nacional. É desdobramento da isonomia na relação entre a União e os demais entes. Por simetria, a vedação estende-se a Estados, DF e Municípios, que não podem desigualar alíquotas conforme a região, cidade ou bairro do fato gerador.

8.7.1 Isonomia na Tributação da Renda e Vedação a Isenções Heterônomas

O art. 151, II, veda à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos demais entes e a remuneração de seus agentes em níveis superiores aos fixados para os seus próprios. Ex.: a União não pode estabelecer alíquota de IR de 10% para servidor federal e 25% para servidor estadual.

O art. 151, III, veda as isenções heterônomas: um ente não pode conceder isenção de tributo da competência de outro. A competência tributária engloba a prerrogativa de instituir, cobrar, não instituir e isentar.

Isenção heterônoma e tratados internacionais:

A vedação do art. 151, III, não se aplica à República Federativa do Brasil. Apenas a República — e não a União — firma tratados, e o Presidente os subscreve como Chefe de Estado, não de Governo. Logo, é legítimo que o Estado brasileiro celebre tratados que veiculem exoneração de tributos locais (ex.: ISS), no exercício de seu treaty-making power. (STF, RE 543.943 AgR, rel. Min. Celso de Mello)

8.7.2 Zonas de Incentivo Fiscal

O art. 151, I, prevê exceção à uniformidade ao autorizar incentivos fiscais voltados ao equilíbrio do desenvolvimento regional. As zonas de incentivo fiscal são áreas legalmente definidas em que se admite a outorga de vantagens tributárias para fomentar o desenvolvimento. Exemplo é a Zona Franca de Manaus (arts. 40 e 92 do ADCT), que, segundo o STF, fundamenta-se em verdadeira imunidade tributária constitucionalizada pelo art. 40 do ADCT (ADI 310; ADI 2.348).

8.8 Princípio da Não Limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens

Art. 150, V, CF — É vedado estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

O princípio impede que o tributo seja usado para restringir o trânsito de pessoas e bens no território nacional, reforçando a liberdade de locomoção (art. 5.º, XV, CF). Ex.: é inconstitucional taxa de estacionamento criada para restringir o acesso de turistas a determinada praia.

Pedágio — exceção:

O art. 150, V, ressalva o pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. Para o STF, o pedágio tem natureza de preço público (tarifa), sendo irrelevante a existência de via alternativa: a utilização da via é facultativa, e o pedágio é retribuição paga apenas mediante uso voluntário. Não se sujeita, portanto, à legalidade estrita. (STF, ADI 800, rel. Min. Teori Zavascki, j. 11/06/2014)

8.9 Princípio da Não Discriminação por Procedência ou Destino

Art. 152, CF — É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Aplicável exclusivamente a Estados, DF e Municípios (não à União), o princípio proíbe tratamento tributário diferenciado em razão da procedência ou do destino de bens e serviços. Ex.: é vedada a cobrança de IPVA diferenciado para veículo importado. A mera antecipação do pagamento do imposto, quando a mercadoria se destina a outro Estado, não configura diferença tributária vedada, caracterizando simples mecanismo de política fiscal (STF, RE 167.034 AgR).

8.10 Princípio da Neutralidade

O Princípio da Neutralidade Tributária é um dos pilares da eficiência econômica no Direito Tributário. Em termos simples, ele estabelece que o sistema de impostos deve ser desenhado de forma a não interferir nas decisões naturais do mercado.

A ideia é que uma empresa ou consumidor deve tomar decisões baseadas em eficiência, preço e qualidade, e não para "fugir" de um imposto ou "ganhar" um benefício fiscal artificial.

1. Conceito

A neutralidade busca garantir que o tributo seja "invisível" para a tomada de decisão econômica. Um sistema tributário é considerado neutro quando:

- * Não distorce a alocação de recursos: O capital deve ir para onde é mais produtivo, não para onde paga menos imposto.
- * Mantém a livre concorrência: Empresas que produzem o mesmo item ...

RE 599.176/PR STF - A imunidade tributária recíproca não exonera o sucessor das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão (imunidade tributária “retroativa”). Ex: A União compra um prédio que deve IPTU

8.11 Princípio da Não Cumulatividade

A não cumulatividade é técnica que limita a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa, o imposto incida apenas sobre o valor agregado. A cada entrada de item no estabelecimento, o tributo recolhido gera um crédito (operação de creditamento), descontado do montante devido na saída — “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Só faz sentido nos tributos plurifásicos.

Submetem-se à não cumulatividade: o IPI (art. 153, § 3.º, II), o ICMS (art. 155, § 2.º, I), os impostos residuais (art. 154, I), as novas fontes de custeio da seguridade (art. 195, § 4.º) e o PIS/COFINS no regime não cumulativo (Lei 10.833/2003).

Não cumulatividade e substituição tributária:

É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. (STJ, REsp 687113-RS, Info 623). A mora injustificada do Fisco em restituir crédito ao contribuinte caracteriza resistência ilegítima autorizadora de correção monetária (STF, RE 299.605 AgR-ED-EDv).

9. QUADRO-RESUMO DAS LIMITAÇÕES POR ENTE

Algumas limitações aplicam-se a todos os entes; outras, apenas à União; e outras, somente a Estados, DF e Municípios.

TODOS OS ENTES	SOMENTE A UNIÃO	SOMENTE ESTADOS, DF E MUNICÍPIOS
Legalidade (art. 150, I); isonomia e capacidade contributiva (art. 150, II); anterioridade anual (art. 150, III, “b”); anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”); irretroatividade (art. 150, III, “a”); vedação ao confisco (art. 150, IV); não limitação ao tráfego (art. 150, V); imunidades (art. 150, VI).	Uniformidade geográfica (art. 151, I — por simetria, extensiva aos demais entes); isonomia na tributação da renda (art. 151, II); vedação a isenção heterônoma (art. 151, III).	Não discriminação baseada em procedência ou destino (art. 152).