



INTENSIVO I

Ana Carolina

Direito Tributário

Aula 03

ROTEIRO DE AULA

Relembrando...

Conforme já mencionado na aula anterior, em relação às espécies tributárias, o STF adota a teoria da pentapartição. A professora destaca que, ao final da aula passada, ela iniciou o tema “contribuições especiais”, o qual será retomado a partir de agora.

3.5 Contribuições especiais (art. 149 e 149-A da CF) – Continuação

Questão: O que diferencia as contribuições especiais das demais espécies tributárias?

Ela explica que, se a pessoa olhasse apenas para o fato gerador (como preceitua o CTN), ela encontraria como tal apenas uma manifestação de riqueza e isso poderia fazer com que as contribuições especiais fossem confundidas com os impostos. Neste caso, haveria uma espécie de imposto com destinação vinculada e isso não é correto.

Assim sendo, há uma grande diferença entre as contribuições especiais e os impostos e ela se refere ao destino da arrecadação a uma finalidade específica, geralmente, já prevista na CF/1988.

- ✓ Em suma, a diferença reside na vinculação da receita a determinada despesa.

3.5.1 Natureza jurídica e fato gerador

- Na teoria da pentapartição, as contribuições especiais configuram espécie tributária autônoma, fundada nos arts. 149 e 149-A da CF. Não são impostos com receita vinculada.

A professora ressalta que, atualmente, a União dá grande importância para as contribuições especiais. Ela cita que grande parte da receita dos impostos federais são repartidos com os demais entes. Nas contribuições especiais, em regra, não há necessidade de repartição da receita com os demais entes federativos.

A professora cita que o grupo das contribuições especiais é bastante heterogêneo, mas todas elas possuem a mesma característica: vinculação da receita a determinada despesa.

Obs.: Desvinculação das receitas

Conforme já visto na aula passada, a lei orçamentária não pode se valer de uma receita, prevista para determinada despesa, e destiná-la a outro objetivo. A despeito disso, o legislador constituinte derivado, por meio de emendas constitucionais, acaba desvinculando uma parte da arrecadação (e isso é feito constantemente).

Assim sendo, a própria CF/1988 instituiu a desvinculação de parte da receita das contribuições sociais (espécie de contribuições especiais) para outras coisas. Veja a redação do art. 76 da ADCT:

ADCT, art. 76: “São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às **contribuições sociais (espécie de contribuições especiais)**, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data. (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93, de 2016)”

Questão: É possível realizar essa desvinculação por meio de emenda constitucional? Sim. Segundo a professora, isso ocorre há muito tempo e esse procedimento tende a continuar.

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – RECEITAS – DESVINCULAÇÃO – ARTIGO 76 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS – EMENDAS CONSTITUCIONAIS Nº 27, DE 2000 E Nº 42, DE 2003 – MODIFICAÇÃO NA APURAÇÃO DO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS. A desvinculação parcial da receita da União, constante do artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não transforma as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em impostos, alterando a essência daquelas, ausente qualquer implicação quanto à apuração do Fundo de Participação dos Municípios. Precedente: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925/DF, em que fui designado redator para o acórdão.” (RE 793564 AgR, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 12/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-191 DIVULG 30-09-2014 PUBLIC 01-10-2014).

O STF entendeu que a desvinculação parcial da receita da União, constante do artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não transforma as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em

impostos. Além disso, ainda que tal desvinculação fosse inconstitucional, o contribuinte não teria direito a pedir de volta o valor pago a título de contribuições sociais recolhidas e desvinculadas.

- ✓ **Observação:** A desvinculação de parte do valor arrecadado (30%) não foi considerada inconstitucional pelo STF.

A professora destaca que, em 2021, esse entendimento foi reafirmado. Além disso, o mais interessante, para fins de prova, é que se entendeu que a parte desvinculada não configura o exercício de competência residual pela União. Isso porque, a principal característica das contribuições especiais é que elas são vinculadas a determinada despesa, mas não há descaracterização dessa contribuição se a desvinculação (de parte da arrecadação) ocorrer nos termos da própria CF/1988.

- ✓ Em suma: neste caso, a desvinculação não acarreta a devolução do dinheiro arrecadado e desvinculado; não transforma a contribuição especial em imposto; não faz com que esteja caracterizado o exercício de competência residual; e a parte desvinculada não tem que ser repartida com os demais entes federativos.

"DIREITOS CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. ART. 76 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO ENTRE A ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DA DRU E O DIREITO À DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA PROPORCIONAL À DESVINCULAÇÃO. ILEGITIMIDADE PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A questão nuclear deste recurso extraordinário não é se o art. 76 do ADCT ofenderia norma permanente da Constituição da República, mas se, eventual inconstitucionalidade, conduziria a ter a Recorrente direito à desoneração proporcional à desvinculação das contribuições sociais recolhidas. 2. Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária. 3. Não tem legitimidade para a causa o contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76 do ADCT, tanto em sua forma originária quanto na forma das alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais n. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011." (RE 566007, Relator(a): CARMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-028 DIVULG 10-02-2015 PUBLIC 11-02-2015).

"EMENTA ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. PEDIDO DE EXEGESE AMPLIATIVA DO ART. 157, II, DA CF, A ALCANÇAR AS RECEITAS ORIUNTAS DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESAFETADAS NA FORMA DO ART. 76 DO ADCT. INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO (ART. 1º, CAPUT, E 60, § 4º, I, DA CF). IMPROCEDÊNCIA. (...) 2. Instituída por emenda constitucional, não adstrita aos mesmos limites normativos e semânticos da legislação infraconstitucional, a DRU não é assimilável à espécie tributária objeto dos arts. 154, I, e 157, II, da Constituição Federal. 3. Ao desvincular de órgão, fundo ou despesa trinta por cento da arrecadação

da União relativa às contribuições sociais, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, o art. 76 do ADCT afasta a incidência de qualquer norma que venha a incidir sobre esses recursos para afetar a sua destinação, expressamente excepcionado, apenas, o salário-educação de que trata o art. 212, § 5º, da CF. Pela própria definição, seria paradoxal afirmar que as receitas desvinculadas, nos moldes do art. 76 do ADCT, estariam, para os efeitos, do art. 157, II, da CF, vinculadas a norma prescritiva de partilha. Receitas desvinculadas são, justamente, aquelas das quais se afasta a eficácia de normas veiculando comandos de vinculação. 4. Na esteira da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, por traduzir exceção estabelecida na própria Constituição, a decisão do poder constituinte derivado de desvincular determinado percentual das contribuições não descaracteriza sua natureza jurídica. Precedentes. 5. Adotando, os mecanismos de flexibilização do orçamento da União, diferentes configurações ao longo do tempo (ECR nº 01/1994, EC nº 10/1996, EC nº 17/1997, EC nº 27/2000, EC nº 42/2003, EC nº 56/2007, EC nº 59/2009, EC nº 68/2011, EC nº 93/2016 e EC nº 103/2019), resulta indiscernível a incorporação de mecanismo homogêneo e permanente de desvinculação ao sistema constitucional de repartição das receitas tributárias. 6. Inocorrência de vulneração ao princípio federativo (arts. 1º, caput, e 60, § 4º, I, da CF), bem como de fraude à Constituição.” (ADPF 523, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 08/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-028 DIVULG 12-02-2021 PUBLIC 17-02-2021).

Questão de concurso:

(TJSP – JUIZ SUBSTITUTO/2018) 83. Com relação às contribuições sociais, pode-se afirmar:

- (A) constituem espécie de tributo e diferem dos impostos pela destinação do produto da arrecadação.
- (B) de acordo com o entendimento do STF, a lei pode instituir contribuição social com a vinculação apenas de parte do produto da arrecadação.
- (C) têm natureza parafiscal e a elas não se aplicam as normas gerais de direito tributário.
- (D) em decorrência da mitigação do princípio da legalidade pela própria Constituição, a elas não se aplica a reserva da lei.

Gabarito: A

Obs.: Em relação ao item “C” da questão acima, a professora destaca que há determinados doutrinadores que denominam as contribuições especiais de contribuições parafiscais. Isso ocorre porque, neste caso, seria possível visualizar a existência de uma delegação da capacidade tributária ativa a uma entidade de direito público, que funciona ao lado do Estado e que ficaria com os valores arrecadados para aplicá-los a uma finalidade de direito público.

A despeito disso, a afirmação constante do item “C” da questão acima está errada pela parte final, a qual afirma que “a elas não se aplicam as normas gerais de direito tributário”.

3.5.2 Subdivisão das contribuições especiais

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

o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

O art. 149, *caput*, CF, prevê que cabe à União instituir 3 tipos de contribuições especiais:

- contribuições sociais;
- contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE); e
- contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

CF, art. 149, § 1º: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019).”

O estudo do art. 149, §1º, CF, com redação dada pela EC 103/2019, é importante porque possibilita que os estados, o Distrito Federal e os municípios instituam contribuições para a previdência social, as quais são uma espécie de contribuições especiais. Assim sendo, o dispositivo traz uma exceção no tocante à competência para a instituição de contribuições especiais que, em regra, são feitas pela União.

Em suma:

- ✓ Para fins de Direito Tributário, o aluno deve perceber que há uma exceção, no art. 149,§1º da CF, à competência exclusiva da União prevista no art. 149, *caput*, CF.
- ✓ Dentro das contribuições sociais, há a possibilidade de estados, do Distrito Federal e dos municípios criarem contribuição previdenciária para os seus servidores. Trata-se de exceção à competência exclusiva da União Federal.

CF, art. 149-A: “Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, (...)"

O dispositivo acima traz a instituição da COSIP, que é de competência de municípios e do Distrito Federal.

3.5.2.1 Contribuições sociais

As contribuições sociais servem como instrumento de atuação da União (em regra) na área social. Assim sendo, o dinheiro arrecadado a título de contribuição social será destinado a alguma finalidade social.

O STF trouxe uma subdivisão das contribuições sociais, já que existe um regime jurídico diferenciado para cada uma delas.

São elas:

- Contribuições de seguridade social;

- Contribuições de seguridade social residuais;
- Contribuições gerais.

Contribuições de seguridade social

Previsão constitucional

CF, art. 194: “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”

Nesse caso, a arrecadação é destinada à previdência, à assistência e à saúde. São também chamadas de contribuições de seguridade social ordinárias, pois têm a base de incidência prevista na Constituição Federal, no art. 195 da CF/1988.

No art. 195 da Constituição Federal, reside a base econômica que a União pode utilizar para instituir contribuições sociais para a seguridade social sem precisar de requisitos adicionais.

CF, art. 195, “caput”: “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...).”

- ✓ A professora destaca que, dentro das contribuições sociais, há contribuições de seguridade social, a qual contempla 3 sistemas: saúde, assistência e previdência social. O financiamento desses subsistemas está previsto no art. 195 da CF.
- ✓ Como a base econômica está prevista na CF/1988, a contribuição é considerada (para a seguridade social) como ordinária e, portanto, pode ser instituída por lei ordinária.
- ✓ São também chamadas de contribuições de seguridade social ordinárias, pois têm a base de incidência prevista na Constituição Federal e podem ser instituídas por lei ordinária (não é necessária lei complementar). Além disso, tais contribuições obedecem apenas à noventena.

Isso significa que, nestes casos, somente há a obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal (não é necessário esperar o início do ano seguinte).

Além do art. 195 da CF, também há a contribuição ordinária (a qual pode ser criada por lei) por parte dos estados, DF e municípios, no exercício da competência referente ao custeio do regime próprio de previdência dos seus servidores ativos, inativos e pensionistas.

Obs.: Não importa qual é o nome dado à contribuição. Assim, se for possível verificar que existe uma exação destinada à previdência social, à saúde ou à assistência social, ela deverá ser encaixada no regime jurídico das contribuições sociais, as quais obedecem à noventena e que permitem a instituição por lei ordinária.

Exemplo: a CPMF (contribuição provisória sobre a movimentação financeira) sempre foi destinada a um dos subsistemas da seguridade social e, portanto, tratava-se de contribuição da seguridade social.

"Outras" contribuições de seguridade social (de seguridade social residuais):

No caso das **contribuições sociais de seguridade social residuais**, a situação é diferente (art. 195, §4º, CF):

CF, art. 195, § 4º: “A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”

Observações:

- ✓ O art. 154, I da CF¹ versa sobre a competência residual da União para instituição dos impostos e prevê 3 requisitos diferentes: fato gerador e base de cálculo diferentes dos já previstos na CF/1988; não cumulatividade (em caso de imposto que incida sobre a circulação); e criação por lei complementar.
- ✓ Assim sendo, a criação de “outra contribuição de seguridade social deve ser feita por lei complementar e deve atender aos demais requisitos do art. 154, I da CF.
- ✓ Como se trata de contribuições de seguridade social, elas também obedecem apenas à noventena para a sua cobrança.

Em suma: no caso das contribuições sociais de seguridade social residuais:

- ✓ É necessária lei complementar;
- ✓ O fato gerador e a base de cálculo devem ser diferentes das contribuições de seguridade social já previstas na CF;
- ✓ Deve ser não cumulativo;
- ✓ Obedece à noventena.

Contribuições sociais gerais

Essa categoria contempla os casos de intervenção da União na seara social que não se encaixam nas duas contribuições anteriores (ou seja, diferente de seguridade social).

Exemplo 1: contribuição do salário-educação.

¹ CF, art. 154, I: “mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”

CF, art. 212, § 5º: “A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei.”

Exemplo 2: contribuição adicional para o FGTS (LC 110/01).

A professora explica que essa contribuição é chamada de “contribuição social geral atípica”, pois, excepcionalmente, a destinação dela não está prevista na CF/1988, mas na própria lei complementar que instituiu o adicional.

- ✓ Neste caso, não existe previsão constitucional do destino da arrecadação. A previsão está na lei que instituiu essa contribuição adicional. É por esse motivo que se chama “contribuição social geral atípica”, pois não existe destinação constitucional, mas sim destinação legal para fins sociais.

Na contribuição social geral, há um regime jurídico diferente.

- ✓ Por não ser contribuição residual, não é necessária lei complementar para a sua instituição. Basta que exista uma lei ordinária para a sua criação.
- ✓ Aplica-se a noventena e a anterioridade do exercício financeiro.

Em síntese: as **contribuições sociais** são divididas em três categorias:

- ❖ **de seguridade social (previdência/assistência/saúde)** – Nesse caso, a arrecadação é destinada à previdência, à assistência e à saúde. São também chamadas de contribuições de seguridade social ordinárias, pois têm a base de incidência prevista na Constituição Federal e podem ser instituídas por lei ordinária (não é necessária lei complementar). Além disso, tais contribuições obedecem apenas à noventena.
- ❖ **Outras contribuições sociais** – Neste caso, a base econômica não está prevista na CF/1988. Assim sendo, há um regime diferenciado porque tais contribuições não são para a seguridade social. Tais contribuições obedecem apenas à noventena. São criadas por lei complementar.
- ❖ **gerais** – Tais contribuições sociais não são destinadas à seguridade social. Podem ser criadas por lei ordinária. Elas obedecem ao princípio da noventena e da anterioridade do exercício financeiro.

3.5.3 Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE)

A segunda contribuição prevista no art. 149, caput, CF, é a CIDE.

Intervenção da União na ordem econômica .

- corrigir distorções do mercado;
- promover objetivos constitucionais (art. 170, CF²).

² CF, art. 170: “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

Trata-se de um instrumento de intervenção na atividade econômica, ou seja, possui caráter extrafiscal. Além disso, há também um caráter fiscal, pois há o repasse de dinheiro para certa atividade.

Questão: Na CIDE, como é feita a intervenção na atividade econômica?

A professora destaca que a intervenção, no caso específico da CIDE, é feita mediante vinculação. Assim sendo, o dinheiro é destinado ao incentivo de certas atividades, de acordo com os objetivos constitucionais de ordem econômica.

Obs.: Na CIDE, a finalidade extrafiscal funciona de modo diferente daquilo que foi visto na finalidade extrafiscal dos impostos: no caso dos impostos, o próprio peso da tributação altera algo na economia.

Na finalidade extrafiscal relativa às CIDEs, o dinheiro é destinado à atividade que se quer estimular.

Exemplo: CIDE-Royalties.

LEI N° 10.168, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2000 (**CIDE-Royalties**)

“Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Art. 4º A contribuição de que trata o art. 2º será recolhida ao Tesouro Nacional e destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, (...)"

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)"

Atenção: CIDE é uma subcategoria das contribuições especiais. CIDE não é a CIDE-combustíveis.

A professora destaca que há muitas CIDEs (e não apenas a CIDE-combustível). Assim sendo, a União pode instituir contribuição de intervenção no domínio econômico e essa competência é ampla, desde que presente o elemento teleológico (intervenção na seara econômica).

A professora ressalta que a CIDE, inclusive, não precisa receber esse nome, bastando que seja criada com fins à arrecadação e à intervenção no domínio econômico. Exemplo: adicional de frete de renovação de marinha mercante.

- Trata-se de contribuição de competência exclusiva da União. Não há exceções.
- Somente a CIDE-combustíveis é repartida com os entes federativos.

Previsão expressa na CF: CIDE – combustíveis

CF, art. 177: “Constituem monopólio da União:

§ 4º: A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: (...). (**CIDE-Combustíveis**)

(...)

II - os recursos arrecadados serão destinados:

- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
- b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
- c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.”

Observações:

- ✓ No caso da CIDE combustíveis, a destinação da arrecadação está na própria Constituição Federal.
- ✓ O dinheiro arrecadado com a CIDE-combustíveis pode ser utilizado, entre outras coisas, para subsidiar o preço do combustível.

Atenção: o álcool combustível não está no art. 177, §4º, II, “b” da CF porque o Brasil sempre defendeu que o álcool combustível é uma opção ambientalmente correta em relação aos outros combustíveis constantes no dispositivo.

CF, art. 159, III – “do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)"

- ✓ Em regra, as CIDEs não são repartidas. Entretanto, a CIDE-combustível possui previsão de repartição na própria CF/1988.
- ✓ A União é quem cobra a CIDE e, portanto, ela pode destinar o valor da CIDE para as três finalidades do art. 177, §4º da CF.
- ✓ **Atenção:** os estados e municípios só podem utilizar o dinheiro da CIDE-combustíveis para melhorar a infraestrutura de transportes (diferentemente da União).

3.5.4. Contribuições corporativas (de interesse de categorias profissionais ou econômicas)

A terceira contribuição prevista no art. 149, *caput*, CF, é a contribuição corporativa. Esse nome advém do fato de que grande parte dessas contribuições são destinadas às corporações.

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

- **Contribuição sindical: não é tributo!**

O art. 3º do CTN traz a definição de tributo: "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."

- Após a Reforma Trabalhista, a contribuição sindical perdeu a compulsoriedade e hoje ela nem é considerada tributo.

O STF entendeu que a retirada da natureza jurídico-tributária da contribuição sindical é constitucional. Assim sendo, atualmente, a contribuição sindical não é mais considerada um tributo.

"5. A Carta Magna não contém qualquer comando impondo a compulsoriedade da contribuição sindical, na medida em que o art. 8º, IV, da Constituição remete à lei a tarefa de dispor sobre a referida contribuição e o art. 149 da Lei Maior, por sua vez, limita-se a conferir à União o poder de criar contribuições sociais, o que, evidentemente, inclui a prerrogativa de extinguir ou modificar a natureza de contribuições existentes. 6. A supressão do caráter compulsório das contribuições sindicais não vulnera o princípio constitucional da autonomia da organização sindical, previsto no art. 8º, I, da Carta Magna, nem configura retrocesso social e violação aos direitos básicos de proteção ao trabalhador insculpidos nos artigos

- **IMPORTANTE:** a contribuição sindical não é mais exemplo de contribuição corporativa.

EXEMPLO ATUAL: Anuidades pagas aos conselhos de fiscalização profissional.



O STF entende que os conselhos de fiscalização e regulamentação de profissões são autarquias federais. Assim, as anuidades são classificadas como contribuições corporativas de interesse das categorias econômicas, ou seja, são tributos.

"AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE. JULGAMENTO CONJUNTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSELHOS PROFISSIONAIS. AUTARQUIAS FEDERAIS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE INTERESSE PROFISSIONAL. ANUIDADES. ART. 149 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. LEI COMPLEMENTAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. PRATICABILIDADE. PARAFISCALIDADE. LEI FEDERAL 12.514/2011. 1. A jurisprudência desta Corte se fixou no sentido de serem os conselhos profissionais autarquias de índole federal. 3. O entendimento iterativo do STF é na direção de as anuidades cobradas pelos conselhos profissionais caracterizarem-se como tributos da espécie "contribuições de interesse das categorias profissionais", nos termos do art. 149 da Constituição da República." (ADI 4697, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-063 DIVULG 29-03-2017 PUBLIC 30-03-2017).

Anuidades pagas à OAB

É necessário diferenciar os conselhos de fiscalização e regulamentação de profissões da OAB. Esta não tem apenas a função de fiscalizar e regulamentar a profissão de advogado. Ela tem inúmeras outras funções: legitimidade para propor ações de controle de constitucionalidade, defende o ordenamento jurídico etc. Diante disso, o STF classificava a OAB como instituição "sui generis" e, portanto, a anuidade cobrada por ela não possuía natureza jurídico-tributária e, dessa

forma, não poderia ser utilizada a LEF para subsidiar eventuais cobranças, não precisaria obedecer aos princípios constitucionais tributários etc. Veja o julgado abaixo:

"2. Não procede a alegação de que a OAB sujeita-se aos ditames impostos à Administração Pública Direta e Indireta. 3. A OAB não é uma entidade da Administração Indireta da União. A Ordem é um serviço público independente, categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro. 4. A OAB não está incluída na categoria na qual se inserem essas que se tem referido como "autarquias especiais" para pretender-se afirmar equivocada independência das hoje chamadas "agências". 5. Por não consubstanciar uma entidade da Administração Indireta, a OAB não está sujeita a controle da Administração, nem a qualquer das suas partes está vinculada. Essa não-vinculação é formal e materialmente necessária. 6. A OAB ocupa-se de atividades atinentes aos advogados, que exercem função constitucionalmente privilegiada, na medida em que são indispensáveis à administração da Justiça [artigo 133 da CB/88]. É entidade cuja finalidade é afeita a atribuições, interesses e seleção de advogados. Não há ordem de relação ou dependência entre a OAB e qualquer órgão público. 7. A Ordem dos Advogados do Brasil, cujas características são autonomia e independência, não pode ser tida como congênere dos demais órgãos de fiscalização profissional. A OAB não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas. Possui finalidade institucional." (ADI 3026, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 08/06/2006).

- ✓ Este era o entendimento do STF.
- ✓ Em 2020, o STF decidiu acerca da eventual sanção política existente na interdição do exercício profissional do advogado que deixa de pagar a anuidade. A professora ressalta que uma das penalidades impostas ao advogado pelo não pagamento da anuidade, constante no EAOAB, é a suspensão do exercício da advocacia.
- ✓ Essa questão chegou ao STF sob o fundamento de que a suspensão do exercício da advocacia seria uma espécie de sanção política, a qual é um meio desarrazoado que obriga a pessoa ao pagamento do tributo.
- ✓ **Atenção:** No julgamento em questão (RE 647.885), o STF decidiu que a suspensão do exercício da advocacia configura sanção política em matéria tributária. Diante disso, a professora ressalta que, aparentemente, o STF reconheceu a natureza tributária da anuidade paga à OAB. Entretanto, essa afirmação não foi feita expressamente pelo STF e é necessário aguardar novas manifestações a respeito do tema.

"Não é dado a conselho de fiscalização profissional perpetrar sanção de interdito profissional, por tempo indeterminado até a satisfação da obrigação pecuniária, com a finalidade de fazer valer seus interesses de arrecadação frente a infração disciplinar consistente na inadimplência fiscal. Trata-se de medida desproporcional e caracterizada como sanção política em matéria tributária. Há diversos outros meios alternativos judiciais e extrajudiciais para cobrança de dívida civil que não obstaculizam a percepção de verbas alimentares ou atentam contra a inviolabilidade do mínimo existencial do devedor. Por isso, infere-se ofensa ao devido processo legal substantivo e aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, haja vista a ausência de necessidade do ato estatal. Fixação de Tese de julgamento para efeitos de

repercussão geral: “É **inconstitucional** a suspensão realizada por conselho de fiscalização profissional do exercício laboral de seus inscritos por inadimplência de anuidades, pois a medida consiste em sanção política em matéria tributária.” RE 647.885, rel. min. Edson Fachin, j. 27-4-2020, P, DJE de 19-5-2020, Tema 732.

3.5.5 Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública

Ao tratar das taxas, em especial, as de serviço público, a professora explicou os requisitos para a realização de sua cobrança. Entre tais requisitos, há a necessidade de o serviço prestado ser específico e divisível (requisitos cumulativos). Diante disso, foi reconhecida a inconstitucionalidade da taxa de iluminação pública, pois, neste caso, não é possível haver a divisibilidade do serviço prestado, já que o beneficiário do serviço é a coletividade, não sendo possível identificar os usuários específicos.

Súmula Vinculante 41: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.”

Como o serviço de iluminação pública é indivisível, ele não poderia ser remunerado mediante taxa. Posteriormente, por Emenda Constitucional, foi criada outra espécie tributária: a COSIP.

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

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

Conhecida como COSIP ou CIP, trata-se de contribuição instituída pelos municípios e DF para o custeio do serviço de iluminação pública.

Observação: A COSIP criada pelo município de São José (como cópia da lei do município de Belo Horizonte) gerou o julgamento do STF, o qual decidiu que a natureza jurídica da COSIP é de contribuição “sui generis”. Neste julgamento, o STF também decidiu que a progressividade da alíquota da contribuição era constitucional, pois atenderia ao princípio da capacidade contributiva.

- ✓ A professora destaca que a COSIP é considerada por alguns como uma “taxa disfarçada. Entretanto, é possível perceber que COSIP e taxas possuem requisitos diferentes. Nas taxas, há todos os requisitos trabalhados anteriormente, inclusive a especificidade e divisibilidade; e, na COSIP, não há esta exigência.
- ✓ Na COSIP, o dinheiro arrecadado deve ser destinado ao custeio da iluminação pública e, portanto, também na se trata de imposto.
- ✓ Em suma: Segundo o STF, a natureza jurídica da COSIP é de contribuição “sui generis”.

I - Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II - A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III - **Tributo de caráter *sui generis*, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte.** IV - Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. (RE 573675, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO).

"EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 573.675-RG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, reconheceu a repercussão geral do tema em exame e assentou que a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública constitui, dentro do gênero tributo, um novo tipo de contribuição que não se confunde com taxa ou imposto" (RE 1214272 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/12/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-291 DIVULG 11-12-2020 PUBLIC 14-12-2020).

- ✓ Atualmente, portanto, é possível afirmar que os municípios e o DF possuem competência para instituir a COSIP.

Observação:

Antigamente, entendia-se que, quando o legislador colocou o termo "custeio" no art. 149-A, CF, ele atuou no sentido de que os entes só poderiam utilizar o valor arrecadado para pagar as despesas com a iluminação pública. Não seria possível utilizar o dinheiro para expandir o serviço de iluminação pública. Entretanto, este não é o entendimento do STF. Veja o julgado abaixo:

"É constitucional a aplicação dos recursos arrecadados por meio de contribuição para o custeio da iluminação pública na expansão e aprimoramento da rede".

(RE 666404, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PUBLIC 04-09-2020).

Em resumo:

UNIÃO (Art. 149, caput)

- contribuições sociais (seguridade social, outras e gerais)
- contribuição de intervenção no domínio econômico
- contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas

ESTADOS, DF E MUNICÍPIOS (Art. 149, §1º)

- contribuição para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas

DF E MUNICÍPIOS (Art. 149-A)

- contribuição para custeio do serviço de iluminação pública

6. Limitações constitucionais ao poder de tributar

A professora explica que a existência de tributos atrai uma disciplina constitucional específica, a qual é denominada de “limitações constitucionais ao poder de tributar”.

O Estado utiliza o seu poder de império para a cobrança de determinados valores a título de tributos (que é a maior fonte de receita estatal). Neste caso, o Estado adentra o patrimônio do particular e arrecada valores que possibilitam a sua manutenção.

- ✓ A professora explica que a grande questão é que a relação jurídico-tributária não se traduz apenas em poder. Assim, essa atuação estatal não é ilimitada, pois há parâmetros a serem seguidos, os quais estão distribuídos na Constituição Federal.
- ✓ O poder de tributar, portanto, é limitado pelo direito.

6.1 Observações iniciais (arts. 150 a 152 da CF)

- ✓ O rol dos artigos 150 a 152 da CF não é taxativo. As limitações ao poder de tributar estão espalhadas pela Constituição Federal.
- ✓ Entretanto, os arts. 150 a 152 da CF são os mais importantes em relação a essa matéria.

Exemplos de direitos intransponíveis (que não podem ser suprimidos nem por emenda constitucional):

❖ direitos e garantias individuais

- liberdade religiosa
- livre manifestação do pensamento
- legalidade, isonomia, segurança jurídica, vedação ao confisco, etc.

❖ preservação da forma federativa de Estado

- imunidade recíproca
- vedação de isenções heterônomas
- uniformidade da tributação, etc.

Observação: quando se fala em limitações constitucionais ao poder de tributar, há inúmeras garantias que constituem cláusulas pétreas e, portanto, não é possível haver a criação de uma emenda constitucional tendente a aboli-las. Trata-se de limitação material ao poder de tributar.

Exemplo: Quando o imposto sobre movimentação financeira (IPMF) foi criado, havia a pretensão de que esse imposto fosse exceção a algumas das limitações constitucionais ao poder de tributar (entre elas, a imunidade tributária recíproca). Diante disso, o STF entendeu que tal previsão não poderia prevalecer porque a forma federativa de Estado é cláusula pétreas. Assim, para garantir a autonomia dos entes federados, é necessário garantir a autonomia financeira e, portanto, não seria válida a cobrança de IPMF dos entes federativos.

- ✓ O STF, nessa decisão, lembrou que, dentro do poder de tributar, está o poder de destruir.

Além disso, o STF também não aceitou que o IPMF fosse exceção à anterioridade, porque ela se relaciona à segurança jurídica concedida ao contribuinte, ou seja, é vedada a criação de emenda tendente a abolir uma garantia fundamental do sujeito passivo (neste caso, a segurança jurídica).

6.2 Princípios constitucionais tributários

Obs.: A professora destaca que alguns princípios como, por exemplo, o da anterioridade, seriam melhor definidos como “regras”, pois não há margem para a sua aplicação. No entanto, a maior parte da doutrina e a jurisprudência utiliza, em Direito Tributário, a denominação “princípio” para todos eles.

6.2.1 Princípio da legalidade

6.2.1.1 Considerações iniciais

O princípio da legalidade é ligado ao princípio democrático.

Em um Estado Democrático de Direito, a lei é fruto da vontade do povo. Como o tributo só pode ser criado por lei, por óbvio, entende-se que o povo escolheu os tributos que quer pagar.

“No taxation without representation” – Não há tributação sem representação.

6.2.1.2 Previsão constitucional

A previsão da legalidade consta do art. 150, I, da CF:

CF, 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”;

Obs.: Pelo disposto no art. 5º, II da CF/1988, já não seria possível exigir tributo sem lei (“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”). Entretanto, em matéria tributária, há uma expansão desse princípio.

A CF/1988, ao tratar do princípio da legalidade, preceituou que é vedado aos entes federativos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Há algum caso em que o tributo possa ser instituído por um ato infralegal?

Não há nenhuma exceção quanto à criação de tributos. Além disso, pelo paralelismo das formas, também não há nenhuma exceção quanto à extinção de tributos.

- ✓ Se é necessário que haja lei para instituir tributos, é necessário que haja lei para extinguí-los.

Há algum caso em que se pode aumentar tributos sem lei?

Sim, há algumas exceções.

Como visto anteriormente, é vedado aos entes federativos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Pelo princípio do paralelismo das formas, a extinção e a diminuição de tributos também só pode ser feita por meio de lei.

Em suma:

Em Direito Tributário, não há como instituir ou extinguir tributo sem lei que o estabeleça (não há exceções). Quanto à segunda parte da afirmação: “aumentar e diminuir tributos”, há algumas exceções constitucionais e elas serão estudadas posteriormente.

6.2.1.3 Demais matérias sujeitas à reserva legal

Para a cobrança do tributo, não basta a instituição por lei, sendo necessário analisar os elementos previstos no art. 97, CTN.

CTN, art. 97: “Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
- IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (***há indisponibilidade do patrimônio público***).

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso
(Obs.: Todas as vezes em que há alteração da base de cálculo do tributo e este fica mais oneroso, há, na verdade, majoração e, por esse motivo, esse procedimento só pode ser feito por lei).

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

O STJ afirma que o art. 97 do CTN traz as informações necessárias para disciplinar a legalidade em matéria tributária.

Não estão na regra do art. 97, CTN:

- Como regra, a alteração na base de cálculo (que torne o tributo mais oneroso) deve ser feita por lei. Entretanto, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo não faz parte da regra, pois não configura aumento. A atualização coloca a base de cálculo no valor real correspondente à inflação.
Exemplo: quando o prefeito atualiza os valores venais de imóveis para fins de IPTU de acordo com o índice oficial de correção monetária, não há aumento, mas apenas atualização monetária do valor.

CTN, art. 97, § 2º: “Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

Súmula 160, STJ: “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”

Observação: o município não pode, mediante decreto, ultrapassar os índices inflacionários. Isso porque, se ultrapassar, será aumento do tributo e esbarrará no princípio da legalidade.

- norma legal que altera o prazo de recolhimento (não é aumento).

De acordo com o CTN, a legislação tributária engloba várias normas além da própria lei. No CTN, há norma dizendo que, quando não houver prazo fixado para pagamento na legislação, será possível utilizar atos infralegais para fixar o prazo de pagamento. Diante disso, a jurisprudência entende que, mesmo quando se altera o prazo para pagamento mediante decreto, isso não causa um aumento do tributo, portanto, não há óbices decorrentes do princípio da legalidade ou do princípio da anterioridade.

- ✓ O CTN não exige lei para tratar de prazo para pagamento.

Súmula Vinculante n. 50: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”.

6.2.1.4 Exceções ao princípio da legalidade tributária

As exceções constitucionais aqui citadas se referem apenas à possibilidade de, em alguns casos, aumentar ou diminuir tributos sem a presença de lei.

- ✓ Obs.: Lembrando que para criar e extinguir tributos não há exceções nunca.

A professora destaca que há dois tipos de exceção: as previstas originariamente na CF e as criadas por emenda constitucional.

a) Exceções previstas originariamente na CF

CF, art. 153, § 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.”

CTN, art. 97: “Somente a lei pode estabelecer:

II - a majoração de tributos, ou sua redução, **ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;**

- ✓ A exceção do art. 153, § 1º, CF, refere-se ao II, IE, IPI e IOF (impostos federais). Trata-se de impostos com caráter extrafiscal e, por esse motivo, são exceções. No caso desses impostos, o que mais importa é a intervenção na economia.
- ✓ Compete, portanto, ao Poder Executivo, alterar as alíquotas do II, IE, IPI e IOF.
- ✓ Nesse dispositivo, o legislador citou que é facultado ao Poder Executivo alterar as alíquotas do II, IE, IPI e IOF, não estabelecendo a necessidade de isso ser feito, necessariamente, por decreto. No caso dos impostos aduaneiros (II e IE), por exemplo, o instrumento normativo a ser utilizado é a resolução da CAMEX (Câmara de Comércio Exterior).
- ✓ O STF já se manifestou dizendo que essa delegação do Presidente da República para a CAMEX é constitucional.
- ✓ Assim sendo, na CF/1988, em relação às exceções previstas de modo originário, constam os 4 impostos federais que possuem caráter extrafiscal (II, IE, IPI e IOF). Essa disposição legal é exceção parcial ao princípio da legalidade, pois o Poder Executivo deve atender “condições e os limites estabelecidos em lei”.

A CF, ao tratar dessa exceção, fala simplesmente em alterar as alíquotas do II, IE, IPI e IOF. A CF não fala nada a respeito da alteração da base de cálculo.

Imposto de Importação:

CTN, art. 21: “O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.” (Atenção: o dispositivo não foi recepcionado, no tocante à base de cálculo, pelo CF/1988).

Imposto de Exportação:

CTN, art. 26. “O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.” (Atenção: o dispositivo não foi recepcionado, no tocante à base de cálculo, pelo CF/1988).

Imposto sobre Operações Financeiras:

CTN, art. 65. “O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.” (Atenção: o dispositivo não foi recepcionado, no tocante à base de cálculo, pelo CF/1988).

Obs.: O art. 57 do CTN, mencionado no art. 97, II do CTN já foi revogado.

b) Exceções criadas pela EC 33/2001

A professora ressalta que a EC 33/2001 criou duas novas exceções ao princípio da legalidade: CIDE-combustíveis e ICMS monofásico sobre combustíveis.

TRIBUTO	EXCEÇÃO À LEGALIDADE	ATO NORMATIVO
CIDE-combustíveis	Redução e restabelecimento de alíquotas Fundamento: Art. 177, §4º, I, b, CF	Decreto
ICMS-monofásico sobre combustíveis	Fixação de alíquotas (inclusive aumento) Fundamento: Art. 155, §4º, IV, CF	Convênio (CONFAZ)

Observações:

1ª) Na CIDE-combustíveis, a exceção à legalidade é a redução e o restabelecimento de alíquotas.

Essa exceção estabelece que o Poder Executivo, por instrumento outro que não a lei, possa reduzir e restabelecer a alíquota da CIDE-combustíveis, de modo que ele pode diminuir a alíquota (benefício ao contribuinte) e, quando for aumentá-la, ela não poderá ultrapassar a alíquota que constava anteriormente. Isso é feito por decreto e não obedece à anterioridade.

2º) ICMS é o imposto estadual sobre circulação de mercadorias e serviços.

- ✓ Apenas dois serviços são tributados por ICMS: serviço de comunicação e serviço de transporte interestadual e intermunicipal.
- ✓ A professora destaca que a maior parte da tributação desse imposto se refere às mercadorias (exemplo: combustível).
- ✓ A circulação de combustível, no Brasil, possui uma peculiaridade, pois a maior parte é relativa ao petróleo (e derivados), com poucos estados produtores e muitos estados consumidores. Diante disso, a maior parte das operações é interestadual.
- ✓ A professora destaca que a CF/1988 permitiu que uma lei complementar fosse criada para citar em quais operações e em quais combustíveis será válida a cobrança em etapa única (tributação monofásica). A professora destaca que essa lei complementar ainda não existe, mas está em tramitação.
- ✓ Em relação ao ICMS, é muito mais fácil haver a tributação de todas as operações de circulação de mercadorias na operação inicial. O ICMS é cobrado por antecipação (**ICMS monofásico** sobre combustíveis).
- ✓ Se pode haver tributação em etapa única, é necessária a alíquota única para todos os estados. Neste caso, todos os estados devem participar da fixação dessa alíquota e isso é feito por meio do Convênio CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), o qual possui representantes de cada um dos estados e do DF.
- ✓ No caso do ICMS monofásico sobre combustíveis, em relação à legalidade, não se trata apenas de redução e restabelecimento de alíquotas, mas de fixação delas. É exceção total.

3ª) A professora destaca que a EC 33/2001 criou novas exceções ao princípio da legalidade. O STF, entretanto, sempre se manifestou sobre a impossibilidade de serem criadas novas exceções por meio de emendas constitucionais. Contudo, ao criar essas exceções, o legislador deu a elas uma face, em tese, benéfica.

4ª) Cuidado!

- ✓ No caso do ICMS-monofásico sobre combustíveis, em relação à legalidade, há a fixação de alíquotas (e não apenas a diminuição e o restabelecimento) por convênio do CONFAZ.
- ✓ Na CIDE-combustíveis, a redução e o restabelecimento de alíquotas só pode ser feito por decreto.

6.2.1.5 Flexibilização da legalidade tributária

Existe uma tendência jurisprudencial de aceitar que alguns aspectos da composição tributária sejam tratados por atos infralegais. O STF chama isso de “**diálogo com o regulamento**”, o qual só é considerado válido se obedecer a 3 requisitos: subordinação, desenvolvimento e complementariedade.

LEI 11.000/04 – INCONSTITUCIONALIDADE – Trazia uma autorização ampla e genérica para os conselhos profissionais fixarem a anuidade. Neste caso, não há subordinação e complementariedade.

ATUAL REGIME DE DEFINIÇÃO DO VALOR DAS ANUIDADES - LEI 12.514/2011

- ✓ Na atual lei de anuidades (Lei 12.514/2011), há a fixação do teto máximo e há a fixação dos índices de reajuste. Neste caso, o STF considerou a lei constitucional, pois há o respeito aos parâmetros citados e aos princípios constitucionais tributários.

RE 704292/PR, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 19/10/2016 (repercussão geral)