

Relatório Detalhado sobre o Sistema Tributário Nacional Brasileiro: Análise Artigo por Artigo

Introdução

Este relatório tem como objetivo apresentar uma análise detalhada do Sistema Tributário Nacional (STN) brasileiro, conforme delineado na Constituição Federal de 1988 (CF/88) e no Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172/1966). A análise será feita artigo por artigo, reproduzindo o dispositivo legal, apresentando o entendimento da doutrina majoritária e a jurisprudência dominante sobre cada tema. Dada a vastidão do tema, este relatório focará nos princípios e limitações ao poder de tributar, bem como na estrutura geral do STN.

Base Legal:

- **Constituição Federal de 1988 (CF/88):** Artigos 145 a 162.
- **Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172/1966):** Principal norma infraconstitucional que regula o STN.

Fontes Doutrinárias e Jurisprudenciais:

Serão utilizadas obras de renomados doutrinadores brasileiros (como Hugo de Brito Machado, Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Roque Antonio Carrazza, entre outros) e a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

I - Dos Princípios Gerais (Art. 145 da CF/88)

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º 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.

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

Análise:

- **Dispositivo Legal:** O caput do art. 145 estabelece a competência tributária dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituir as três espécies tributárias clássicas: impostos, taxas e contribuições de melhoria.
- **Doutrina Majoritária:**
 - **Espécies Tributárias:** A doutrina majoritária (Teoria Tripartite ou Tricotômica) adota a classificação do art. 145 como base, reconhecendo impostos, taxas e contribuições de melhoria como as espécies tributárias fundamentais. O critério de distinção reside na vinculação ou não da receita a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.
 - **Impostos:** Tributos não vinculados. A receita não se relaciona a uma contraprestação estatal direta ao contribuinte (art. 16 do CTN). Sua finalidade principal é o custeio geral do Estado.
 - **Taxas:** Tributos vinculados. Decorrem do exercício do poder de polícia ou da prestação de serviço público específico e divisível (art. 77 do CTN). Há uma contraprestação estatal direta.
 - **Contribuição de Melhoria:** Tributo vinculado. Decorre de obra pública que gera valorização imobiliária para o contribuinte (art. 81 do CTN).
 - **Teoria Pentapartite:** Parte da doutrina e a jurisprudência do STF (RE 146.733) defendem a Teoria Pentapartite, que inclui os **empréstimos compulsórios** (art. 148 da CF/88) e as **contribuições especiais** (art. 149 da CF/88) como espécies tributárias autônomas, totalizando cinco espécies. Esta é a visão predominante atualmente no STF.
 - **Capacidade Contributiva (§ 1º):** Este parágrafo consagra o **Princípio da Capacidade Contributiva**, um dos pilares do STN. Determina que, *sempre que possível*, os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. A expressão "sempre que possível" indica que a aplicação pode ser relativizada em certos impostos, como os de natureza real (IPTU, ITR), embora haja debate sobre a possibilidade de progressividade também nestes. O princípio visa à justiça fiscal, onerando mais quem tem maior capacidade de pagar. A identificação do patrimônio, rendimentos e atividades é um instrumento para efetivar esse princípio, respeitando-se os direitos individuais.
 - **Vedação de Base de Cálculo (§ 2º):** Proíbe que as taxas tenham a mesma base de cálculo dos impostos. Visa evitar a bitributação disfarçada e garantir

a natureza contraprestacional das taxas. A base de cálculo da taxa deve refletir o custo da atividade estatal (poder de polícia ou serviço público) e não a capacidade econômica do contribuinte (típica dos impostos).

- **Jurisprudência Dominante:**

- **STF (Súmula Vinculante 19):** "A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal." (Reforça a constitucionalidade da taxa de lixo, desde que vinculada a serviço específico e divisível).
- **STF (Súmula Vinculante 41):** "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa." (Considera o serviço de iluminação pública como *uti universi*, não específico e divisível, portanto, não passível de cobrança por taxa. Levou à criação da COSIP/CIP - Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, via Emenda Constitucional 39/2002 - art. 149-A da CF/88).
- **STF (RE 573.674 - Repercussão Geral - Tema 146):** Reconheceu a natureza tributária (taxa) das custas judiciais e emolumentos, afastando a natureza de preço público.
- **STF (ADI 5429):** Reforçou a necessidade de que a base de cálculo da taxa guarde correlação com o custo da atividade estatal, reafirmando o § 2º do art. 145.
- **STJ (Súmula 595):** "As instituições de ensino superior gozam de imunidade tributária relativamente ao IPTU sobre imóveis de sua propriedade ou por elas utilizados, desde que comprovado o cumprimento dos requisitos do artigo 14 do CTN." (Embora trate de imunidade, demonstra a aplicação prática da identificação patrimonial mencionada no §1º).

II - Das Limitações do Poder de Tributar (Arts. 150 a 152 da CF/88)

Estas normas estabelecem os **princípios constitucionais tributários**, que funcionam como garantias fundamentais do contribuinte contra o arbítrio do poder de tributar do Estado.

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;

II - 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;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - 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;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o

patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Análise:

- **Dispositivo Legal:** O art. 150 é o cerne das limitações ao poder de tributar, elencando princípios e imunidades fundamentais.
- **Doutrina Majoritária:**
 - **Inciso I - Princípio da Legalidade Tributária (ou Estrita Legalidade):**
Nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado sem lei prévia que o estabeleça. É a garantia máxima do contribuinte, assegurando que a tributação decorra da vontade geral expressa pelo Poder Legislativo. Abrange a instituição e a majoração de tributos. Exige-se, em regra, lei ordinária, mas a Constituição pode exigir lei complementar para certos tributos (art. 146, III, a). Atos infralegais (decretos, portarias) podem apenas regulamentar a lei, sem inovar na ordem jurídica tributária (majorando ou criando tributo).
 - **Exceções à Legalidade (Relativas):** Alguns tributos podem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo (Decreto), dentro dos limites fixados em lei, devido à sua natureza extrafiscal (reguladora da economia). São eles: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e CIDE-Combustíveis (art. 153, §1º e art. 177, §4º, I, b). A base de cálculo da CIDE-Combustíveis e do ICMS-Combustíveis também pode ser reduzida e restabelecida por ato do Executivo (art. 177, §4º, I, b e art. 155, §4º, IV, c).

- **Inciso II - Princípio da Isonomia Tributária (ou Igualdade):** Veda tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente. É uma aplicação do princípio geral da isonomia (art. 5º, caput, CF/88) à esfera tributária. Proíbe discriminações arbitrárias baseadas em ocupação profissional ou função. Permite, contudo, tratamentos diferenciados para situações desiguais, como ocorre com a progressividade dos impostos e regimes tributários simplificados (Simples Nacional).
- **Inciso III - Princípio da Irretroatividade e Anterioridade:**
 - **Alínea 'a' - Irretroatividade:** A lei tributária não pode retroagir para atingir fatos geradores ocorridos antes de sua vigência. Garante a segurança jurídica.
 - **Alínea 'b' - Anterioridade Anual (ou do Exercício Financeiro):** Impede a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que a lei que os instituiu ou aumentou foi publicada. Visa garantir previsibilidade ao contribuinte.
 - **Alínea 'c' - Anterioridade Nonagesimal (ou Noventena):** Impede a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da publicação da lei que os instituiu ou aumentou. Foi introduzida pela EC 42/2003 para evitar aumentos de tributos no final do ano ("surpresa de ano novo"). As duas anterioridades (anual e nonagesimal) são cumulativas, prevalecendo o prazo que terminar depois.
 - **Exceções (§ 1º):** O § 1º lista os tributos que não se sujeitam a uma ou ambas as anterioridades, geralmente por sua natureza extrafiscal ou emergencial:
 - **Não se sujeitam à Anual:** Empréstimo Compulsório por Calamidade/Guerra (art. 148, I), II, IE, IPI, IOF, Imposto Extraordinário de Guerra (IEG - art. 154, II).
 - **Não se sujeitam à Nonagesimal:** Empréstimo Compulsório por Calamidade/Guerra, II, IE, IOF, IEG, IR (Imposto de Renda), fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU. *Atenção:* O IPI e o Empréstimo Compulsório por Investimento (art. 148, II) se sujeitam à noventena. O IR se sujeita à anual, mas não à noventena. A fixação da base de cálculo do IPVA e IPTU também se sujeita à anual, mas não à noventena (para permitir a atualização monetária anual).
- **Inciso IV - Princípio da Vedação ao Confisco:** Proíbe que o tributo tenha efeito confiscatório, ou seja, que absorva parcela substancial do patrimônio ou da renda do contribuinte, inviabilizando sua atividade econômica ou direito de propriedade. A análise do confisco é feita caso a caso, considerando a carga tributária global e a razoabilidade da exação.

- **Inciso V - Princípio da Liberdade de Tráfego:** Veda a criação de tributos interestaduais ou intermunicipais que funcionem como barreiras à livre circulação de pessoas e bens. A ressalva é o pedágio, que remunera a utilização de via conservada (natureza de preço público ou tarifa, segundo entendimento majoritário do STF). Alguns tributos, como o ICMS, podem incidir sobre a circulação, mas não podem ter como objetivo específico limitar o tráfego.
- **Inciso VI - Imunidades Tributárias:** São hipóteses de não incidência tributária constitucionalmente qualificadas. Impedem o próprio exercício da competência tributária sobre certas pessoas, bens ou situações. Diferem da isenção, que é uma dispensa legal do pagamento do tributo devido (a competência existe, mas o legislador opta por não cobrar). As imunidades do art. 150, VI, aplicam-se apenas a **impostos**.
 - **Alínea 'a' - Imunidade Recíproca:** Veda a cobrança de impostos sobre patrimônio, renda e serviços entre os entes federativos (União, Estados, DF, Municípios). Visa preservar o pacto federativo. Estende-se a autarquias e fundações públicas (§ 2º), desde que vinculadas às finalidades essenciais. Não se aplica a atividades econômicas em regime de concorrência ou com contraprestação (§ 3º), nem a empresas públicas e sociedades de economia mista que exploram atividade econômica (exceto, segundo o STF, se prestarem serviço público essencial em regime de monopólio e sem intuito de lucro, como os Correios - RE 601.392). A imunidade não alcança o promitente comprador (§ 3º).
 - **Alínea 'b' - Imunidade Religiosa (Templos de Qualquer Culto):** Protege a liberdade religiosa. Abrange os imóveis (templos), veículos usados nas atividades essenciais, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade religiosa (§ 4º). O STF tem interpretação ampla, incluindo cemitérios que sejam extensão da prática religiosa e imóveis alugados cuja renda seja revertida para as finalidades essenciais (RE 325.822).
 - **Alínea 'c' - Imunidade de Entidades Assistenciais, Educacionais, Partidos Políticos e Sindicatos:** Visa proteger instituições consideradas relevantes para a sociedade. A imunidade abrange patrimônio, renda e serviços **relacionados às finalidades essenciais** (§ 4º) dessas entidades, desde que **sem fins lucrativos** e atendidos os **requisitos da lei** (art. 14 do CTN: não distribuir lucro, aplicar recursos no país, manter escrituração regular). O STF (Súmula Vinculante 52) entende que a imunidade alcança imóveis alugados por essas entidades, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais. Para partidos

políticos e sindicatos de trabalhadores, não se exige a ausência de fins lucrativos, mas sim que patrimônio, renda e serviços estejam ligados às suas finalidades.

■ **Alínea 'd' - Imunidade Cultural (Livros, Jornais, Periódicos e Papel):**

Protege a liberdade de expressão e o acesso à informação e cultura.

Abrange não apenas o produto final, mas também o papel destinado à sua impressão. O STF estende a imunidade a álbuns de figurinhas (RE 221.239), listas telefônicas (de forma mais restrita), apostilas e manuais técnicos, mas não a embalagens (Súmula 657). Há discussão sobre a extensão a livros eletrônicos (e-books) e leitores digitais (e-readers). O STF (RE 330.817 - Tema 593) decidiu que a imunidade do livro se estende aos livros eletrônicos (e-books), mas não necessariamente aos aparelhos leitores (e-readers), embora o RE 595.676 (Tema 259) tenha estendido a imunidade a peças e componentes para montagem de e-readers. A imunidade não alcança o ICMS sobre o transporte desses bens.

■ **Alínea 'e' - Imunidade Musical:** Incluída pela EC 75/2013, visa fomentar a produção musical nacional. Abrange fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil com obras de autores/artistas brasileiros, incluindo suportes materiais e digitais. A exceção é a etapa de replicação industrial de mídias ópticas (fabricação de CDs/DVDs), que pode ser tributada.

- **§ 5º - Princípio da Transparência Tributária:** Determina que a lei preveja medidas para informar o consumidor sobre os impostos incidentes em mercadorias e serviços. Materializado pela Lei nº 12.741/2012 ("Lei da Nota Fiscal").
- **§ 6º - Princípio da Legalidade Específica para Benefícios Fiscais:** Exige lei específica (federal, estadual ou municipal) para conceder qualquer benefício fiscal (isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia, remissão) relativo a impostos, taxas ou contribuições. A lei deve tratar exclusivamente do benefício ou do tributo correspondente. Visa maior controle e transparência na concessão de benefícios.
- **§ 7º - Substituição Tributária "para Frente":** Permite que a lei atribua a responsabilidade pelo pagamento de imposto ou contribuição a um terceiro (substituto tributário), cujo fato gerador ocorrerá posteriormente (fato gerador presumido). Garante a restituição imediata e preferencial se o fato gerador presumido não ocorrer. Exemplo clássico é o ICMS-ST nas cadeias produtivas. O STF (RE 593.849 - Tema 201) decidiu que o contribuinte tem direito à diferença se a base de cálculo efetiva da operação for menor que a presumida.

- **Jurisprudência Dominante:**

- **Legalidade:** Inúmeros julgados do STF e STJ afirmando a necessidade de lei para criar ou majorar tributos (ex: ADI 1.296 sobre Taxa de Segurança Pública de MG). Jurisprudência pacífica sobre as exceções do art. 153, §1º.
- **Isonomia:** STF (Súmula Vinculante 58): "Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade." (Exemplo de tratamento distinto justificado). ADPF 198 (Lei do ICMS Ecológico do PR) validou critério ambiental para distribuição de receita, não violando isonomia.
- **Anterioridade:** STF (Súmula Vinculante 50): "Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade." STF (RE 635.682 - Tema 438) definiu que a majoração da base de cálculo do IPTU por decreto que apenas atualiza monetariamente não viola a legalidade nem a anterioridade (mas o aumento real exige lei).
- **Vedação ao Confisco:** STF entende que alíquotas de multa tributária superiores a 100% do valor do tributo são confiscatórias (ex: ADI 551). A análise do confisco em relação ao tributo em si é mais complexa e casuística (ex: ADI 2.010 questionando alíquotas de ICMS).
- **Liberdade de Tráfego:** STF (Súmula Vinculante 29): "É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra." (Aplicável também à análise da vedação do art. 145, §2º). STF (ADI 5469) questionou a constitucionalidade de taxas de fiscalização de trânsito intermunicipal.
- **Imunidade Recíproca:** STF (RE 601.392 - Tema 385): Imunidade recíproca dos Correios (ECT). STF (RE 600.867 - Tema 412): Imunidade recíproca não se aplica a sociedade de economia mista arrendatária de porto organizado.
- **Imunidade Templos:** STF (RE 562.351 - Tema 336): Imunidade de cemitérios que são extensão de entidades religiosas. STF (RE 630.790 - Tema 419): Alcance da imunidade tributária dos templos em relação ao IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados.
- **Imunidade Entidades (art. 150, VI, c):** STF (Súmula Vinculante 52): "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades." STF (RE 566.622 - Tema 32): Necessidade de lei complementar para estabelecer requisitos para gozo da imunidade.
- **Imunidade Livros/Papel:** STF (RE 330.817 - Tema 593): Imunidade do livro

eletrônico (e-book). STF (RE 595.676 - Tema 259): Imunidade de peças/componentes de e-readers.

- **Substituição Tributária:** STF (RE 593.849 - Tema 201): Direito à restituição da diferença do ICMS-ST pago a maior.

Art. 151. É vedado à União:

I - 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 sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;
II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;
III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Análise:

- **Dispositivo Legal:** Estabelece vedações específicas à União, visando proteger o pacto federativo e a autonomia dos demais entes.
- **Doutrina Majoritária:**
 - **Inciso I - Princípio da Uniformidade Geográfica:** Os tributos federais (competência da União) devem, em regra, ter alíquotas e bases de cálculo uniformes em todo o território nacional. Proíbe tratamento discriminatório entre regiões ou entes federativos. A exceção expressa são os incentivos fiscais regionais (ex: Zona Franca de Manaus, SUDENE, SUDAM), justificados pela necessidade de reduzir desigualdades regionais. Este princípio se aplica principalmente aos impostos federais.
 - **Inciso II - Vedação à Tributação Discriminatória da Renda Pública e de Agentes:** Impede que a União tribute a renda das dívidas públicas estaduais/municipais ou a remuneração de seus servidores de forma mais onerosa do que tributa suas próprias dívidas e servidores. Garante isonomia federativa no âmbito do Imposto de Renda.
 - **Inciso III - Vedação às Isenções Heterônomas:** Proíbe a União de conceder isenção de tributos que são da competência dos Estados, DF ou Municípios. Cada ente federativo só pode isentar os tributos de sua própria competência. Reforça a autonomia tributária dos entes. A exceção histórica eram os tratados internacionais (que podiam conceder isenções de tributos estaduais/municipais, como ICMS e ISS na importação), mas o STF tem restringido essa possibilidade, exigindo respeito à competência tributária interna (RE 229.096). A Emenda Constitucional nº 132/2023 (Reforma

Tributária) inseriu o art. 156-A, § 1º, V, prevendo que lei complementar poderá estabelecer hipóteses de isenção do IBS e da CBS (que substituirão ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI), o que pode ser visto como uma relativização futura deste princípio no novo sistema.

- **Jurisprudência Dominante:**

- **Uniformidade Geográfica:** STF (ADI 1.919) discutiu a constitucionalidade de benefícios fiscais regionais. Jurisprudência consolidada sobre a validade dos incentivos da Zona Franca de Manaus.
- **Isenções Heterônomas:** STF (RE 229.096) decidiu que tratados internacionais não podem conceder isenção de ICMS na importação se não houver lei interna autorizando. Súmula 575 do STF (anterior à CF/88, mas ainda relevante): "À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional." (Havia um entendimento de internalização automática, hoje relativizado).

Art. 152. 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.

Análise:

- **Dispositivo Legal:** Proíbe que Estados, DF e Municípios criem discriminações tributárias baseadas na origem ou destino de bens e serviços.
- **Doutrina Majoritária:**
 - **Princípio da Não Discriminação pela Procedência ou Destino:** Visa garantir a unidade do mercado nacional e evitar a "guerra fiscal" predatória entre os entes subnacionais. Impede que um Estado cobre ICMS com alíquota maior para produtos vindos de outro Estado, por exemplo. Da mesma forma, um Município não pode cobrar ISS com alíquota diferenciada se o serviço for prestado para tomador de outro Município. Este princípio é fundamental para a livre circulação econômica dentro do país.
 - **Exceções:** A própria Constituição prevê mecanismos que, de certa forma, consideram a origem/destino, como as alíquotas diferenciadas de ICMS nas operações interestaduais (art. 155, § 2º, VII e VIII) e o Diferencial de Alíquotas (DIFAL - art. 155, § 2º, VII e VIII, com redação da EC 87/2015), mas esses mecanismos são estabelecidos pela própria Constituição e por normas gerais (Lei Complementar) para regular o federalismo fiscal, e não como discriminação arbitrária por um único ente.
- **Jurisprudência Dominante:**

- STF tem diversos julgados anulando leis estaduais ou municipais que estabeleciam alíquotas diferenciadas de ICMS ou ISS com base na origem ou destino, por violação direta ao art. 152 (Ex: ADI 4.625 contra lei do RJ que restringia crédito de ICMS de operações interestaduais).
- A "Guerra Fiscal" do ICMS, com concessão de benefícios fiscais unilaterais por Estados para atrair empresas (muitas vezes violando o art. 155, § 2º, XII, 'g' - necessidade de convênio CONFAZ), é um problema crônico que tangencia a violação do art. 152, pois na prática gera tratamento diferenciado com base no destino/procedência. O STF (Súmula Vinculante 24) e a Lei Complementar 160/2017 buscaram regularizar/convalidar alguns desses benefícios passados, mas o problema persiste.

III - Dos Impostos da União (Art. 153)

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros (II);
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE);
- III - renda e proventos de qualquer natureza (IR);
- IV - produtos industrializados (IPI);
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF);
- VI - propriedade territorial rural (ITR);
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar (IGF).

§ 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.

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II - (...) (Revogado pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Vide Lei nº 11.250, de 2005)

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

Análise:

- **Dispositivo Legal:** Define a competência tributária da União para instituir sete impostos específicos.
- **Doutrina Majoritária:**
 - **Competência Exclusiva:** A União detém competência exclusiva para instituir esses impostos.
 - **II e IE (Incisos I e II):** Impostos eminentemente **extrafiscais**, utilizados como instrumentos de política de comércio exterior. Incidem sobre a entrada (II) e saída (IE) de mercadorias do território nacional. Suas alíquotas podem ser alteradas por ato do Executivo (§ 1º) e não se sujeitam às anterioridades anual e nonagesimal (art. 150, § 1º).
 - **IR (Inciso III):** Principal imposto federal de caráter **fiscal** (arrecadatório). Incide sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e proventos (acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda). Deve observar os critérios da **generalidade** (alcançar todas as pessoas que auferirem renda/proventos), **universalidade** (tributar a totalidade dos rendimentos) e **progressividade** (alíquotas maiores para rendas maiores) (§ 2º, I). Sujeita-se apenas à anterioridade anual (art. 150, § 1º).
 - **IPI (Inciso IV):** Imposto sobre o consumo, com características **fiscais e extrafiscais**. Incide sobre produtos industrializados na saída do estabelecimento industrial ou equiparado, ou no desembaraço aduaneiro. Deve ser **seletivo** (alíquotas maiores para bens supérfluos e menores para essenciais - § 3º, I), **não cumulativo** (permite o creditamento do imposto pago na etapa anterior - § 3º, II) e possui **imunidade na exportação** (§ 3º, III). Sua alíquota pode ser alterada pelo Executivo (§ 1º) e sujeita-se apenas à anterioridade nonagesimal (art. 150, § 1º). A EC 42/2003 determinou a redução do impacto sobre bens de capital (§ 3º, IV).

- **IOF (Inciso V):** Imposto com forte caráter **extrafiscal**, utilizado para regular os mercados de crédito, câmbio, seguro e valores mobiliários. Incide sobre as operações nesses setores. Sua alíquota pode ser alterada pelo Executivo (§ 1º) e não se sujeita às anterioridades anual e nonagesimal (art. 150, § 1º). O ouro como ativo financeiro sujeita-se exclusivamente ao IOF (§ 5º).
- **ITR (Inciso VI):** Imposto sobre a propriedade, com função **fiscal e extrafiscal** (desestimular latifúndios improdutivos). Incide sobre a propriedade de imóvel rural. Deve ser **progressivo** em razão do tamanho e do grau de utilização da terra (§ 4º, I). Possui **imunidade para pequenas glebas rurais** exploradas pelo proprietário sem outro imóvel (§ 4º, II). Pode ter sua fiscalização e cobrança delegada aos Municípios (§ 4º, III). Não se sujeita à anterioridade nonagesimal quanto à fixação da base de cálculo (art. 150, § 1º), mas sim quanto à majoração da alíquota.
- **IGF (Inciso VII):** Imposto sobre Grandes Fortunas. Apesar da previsão constitucional desde 1988, **nunca foi instituído** por falta de Lei Complementar regulamentadora. Sua instituição depende de vontade política e enfrenta debates sobre sua eficácia e complexidade de implementação. Exigiria Lei Complementar para sua criação (art. 146, III, a).
- **Jurisprudência Dominante:**
 - **II e IE:** Jurisprudência pacífica sobre a possibilidade de alteração de alíquotas por Decreto e a não sujeição às anterioridades. Discussões frequentes sobre a base de cálculo do II (valor aduaneiro).
 - **IR:** STF (Súmula 584): "Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração." (Define o momento de aplicação da lei). STJ (Súmula 463): "Incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo." Diversos julgados sobre a natureza indenizatória ou remuneratória de verbas para fins de incidência do IR.
 - **IPI:** STF (Súmula Vinculante 58): Já citada, sobre crédito presumido. STF (RE 946.648 - Tema 841): "A imunidade de IPI sobre produtos industrializados destinados à exportação abrange toda a cadeia produtiva, inclusive as operações anteriores à exportação." STJ (Súmula 494): "A aquisição de bens integrantes do ativo permanente não gera crédito de IPI."
 - **IOF:** STF (RE 583.026) discutiu a incidência de IOF sobre operações de mútuo entre empresas do mesmo grupo. Jurisprudência sobre a ampla possibilidade de alteração de alíquotas pelo Executivo.
 - **ITR:** STF (RE 432.990) validou a delegação da fiscalização e cobrança do ITR aos Municípios. Discussões sobre os critérios de produtividade para fins de

progressividade.

- o **IGF**: Ausência de jurisprudência específica por nunca ter sido instituído.

IV - Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal (Art. 155)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores (IPVA). (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

c) sobre o valor total da operação, quando serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios envolverem fornecimento de mercadorias com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido em lei complementar; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos

industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos; XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A exceção do imposto de que trata o inciso II do caput deste artigo, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, "g", observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b). (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 6º O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 7º Para fins de aplicação do disposto no inciso VII do § 2º, no caso de operações ou prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Vide ADCT Ato das Disposições Constitucionais Transitórias)

I - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

II - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

III - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

IV - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

Análise:

- **Dispositivo Legal:** Define a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir três impostos: ITCMD, ICMS e IPVA. O DF acumula a competência estadual e municipal.
- **Doutrina Majoritária:**
 - **ITCMD (Inciso I):** Imposto sobre Transmissão Causa Mortis (herança) e Doação. Incide sobre a transferência gratuita de bens ou direitos.
 - **Competência:** Definida pelo tipo e localização do bem ou domicílio (§ 1º). Bens imóveis: Estado da situação do bem. Bens móveis, títulos, créditos: Estado do inventário ou domicílio do doador. Casos envolvendo o exterior

dependem de Lei Complementar (§ 1º, III), que ainda não existe para esse fim específico, gerando controvérsia sobre a possibilidade de cobrança nessas hipóteses (STF, RE 851.108 - Tema 825, fixou a tese de que os Estados não podem cobrar ITCMD nesses casos sem LC).

- **Alíquotas:** Máximas fixadas pelo Senado Federal (§ 1º, IV). Atualmente, a Resolução nº 9/1992 do Senado fixa a máxima em 8%. Os Estados podem fixar alíquotas progressivas dentro desse limite.
- **ICMS (Inciso II):** Principal imposto estadual, complexo e de grande relevância econômica. Incide sobre a circulação de mercadorias (compra e venda, transferência) e serviços de transporte interestadual/intermunicipal e de comunicação.
 - **Não Cumulatividade (§ 2º, I):** Princípio fundamental. O imposto devido em cada operação é compensado com o que foi pago nas etapas anteriores (sistema de crédito e débito). Garante que o imposto incida apenas sobre o valor agregado em cada fase. A isenção ou não incidência geralmente acarreta a anulação do crédito (§ 2º, II), salvo disposição em contrário (ex: exportação - § 2º, X, 'a').
 - **Seletividade (§ 2º, III):** É uma faculdade ("poderá ser seletivo") em função da essencialidade. Muitos Estados aplicam alíquotas maiores para bens considerados supérfluos (energia elétrica, comunicação, bebidas, fumo) e menores para essenciais (cesta básica), mas há críticas sobre a efetiva aplicação desse princípio.
 - **Alíquotas (§ 2º, IV a VI):** As alíquotas interestaduais são fixadas por Resolução do Senado. As alíquotas internas são definidas por cada Estado, mas não podem ser inferiores às interestaduais (salvo deliberação no CONFAZ) e o Senado pode fixar limites mínimos e máximos.
 - **DIFAL (Diferencial de Alíquotas - § 2º, VII e VIII, EC 87/2015):** Nas vendas interestaduais para consumidor final (contribuinte ou não), a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual pertence ao Estado de destino. A responsabilidade pelo recolhimento é do destinatário (se contribuinte) ou do remetente (se não contribuinte). A EC 87/2015 visou equilibrar a arrecadação entre Estados produtores e consumidores, especialmente com o crescimento do e-commerce. A transição da partilha foi prevista no § 7º (já concluída). A cobrança do DIFAL de não contribuintes exigiu Lei Complementar (LC 190/2022) após decisão do STF (ADI 5469 e RE 1.287.019 - Tema 1093).
 - **Incidência (§ 2º, IX):** Incide na importação (mesmo por não contribuinte e sem habitualidade), no fornecimento de mercadorias com serviços não sujeitos ao ISS, e em serviços sujeitos ao ISS com fornecimento de

mercadorias, conforme definido em LC (lista anexa à LC 116/2003).

- **Não Incidência / Imunidade (§ 2º, X):** Não incide sobre exportações (mercadorias e serviços), com manutenção dos créditos (§ 2º, X, 'a' - imunidade plena). Não incide sobre operações interestaduais com petróleo, derivados e energia elétrica (tributação no destino). Não incide sobre ouro-ativo financeiro e sobre serviços de radiodifusão sonora/imagem gratuitos.
- **Base de Cálculo (§ 2º, XI e XII, 'i'):** Não inclui o IPI (quando ambos incidem na mesma operação entre contribuintes para industrialização/comercialização). Inclui o próprio ICMS ("cálculo por dentro"), inclusive na importação.
- **Lei Complementar (§ 2º, XII):** A Constituição exige Lei Complementar (atualmente a LC 87/1996 - Lei Kandir, e alterações) para definir aspectos essenciais do ICMS, como contribuintes, substituição tributária, regime de compensação, local da operação, regras para benefícios fiscais (CONFAZ), regime monofásico para combustíveis (LC 192/2022), etc. A necessidade de deliberação no CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) para concessão de benefícios fiscais (§ 2º, XII, 'g') é crucial para evitar a guerra fiscal.
- **Combustíveis e Energia (§ 3º, § 4º, § 5º):** Há regras específicas para tributação de energia, telecomunicações e combustíveis, incluindo a possibilidade de regime monofásico (incidência única na cadeia) para certos combustíveis, com alíquotas uniformes (ad rem ou ad valorem) definidas pelos Estados no CONFAZ (LC 192/2022 e LC 194/2022 implementaram isso, com muitas disputas judiciais).
- **IPVA (Inciso III):** Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.
 - **Alíquotas (§ 6º):** Senado fixa alíquotas mínimas. Os Estados podem definir alíquotas diferenciadas por tipo (carro, moto, caminhão) e utilização (passeio, carga, aluguel). Há debate sobre a possibilidade de progressividade em razão do valor ou potência do veículo (STF, RE 432.990, considerou possível a diferenciação por tipo e uso, mas a progressividade em razão do valor é controversa).
 - **Incidência:** Sobre a propriedade anual de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos (embora a cobrança sobre os dois últimos seja rara e controversa). STF (RE 1.016.605 - Tema 851) tem discussão pendente sobre incidência em embarcações e aeronaves.
 - **Base de Cálculo:** Geralmente o valor venal do veículo (tabela FIPE). Não se sujeita à anterioridade nonagesimal quanto à fixação da base de cálculo (art. 150, § 1º), permitindo atualização anual por decreto.

- **Jurisprudência Dominante:**

- **ITCMD:** STF (RE 851.108 - Tema 825): "É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional." (Impede cobrança sobre bens/doador/de cujus no exterior sem LC). STF (Súmula 112): "O imposto de transmissão 'causa mortis' é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão." STF (Súmula 470): "O imposto de transmissão 'inter vivos' não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno." (Aplicável por analogia ao ITCMD sobre imóveis).
- **ICMS:**
 - Não Cumulatividade: STF (Súmula Vinculante 58) - Já citada. Inúmeros julgados sobre direito a crédito (ex: energia elétrica, ativo imobilizado - RE 601.967).
 - Base de Cálculo: STF (RE 574.706 - Tema 69): "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins." ("Tese do século"). STF (ADI 1945): Discutiu a constitucionalidade da inclusão do próprio ICMS na sua base de cálculo ("cálculo por dentro"), validando-a. STJ (Súmula 395): "O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada."
 - Importação: STF (Súmula Vinculante 48): "A norma do § 3º do art. 146 da Constituição Federal, que insere a lei complementar no rol de fontes normativas do ICMS, aplica-se, no que couber, à incidência do tributo sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto." STF (RE 1.167.421 - Tema 1017): Incidência de ICMS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de software.
 - Guerra Fiscal: STF (Súmula Vinculante 24): "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo." (Relevante em autuações por uso de benefícios fiscais sem convênio). ADI 4905 e outras questionando leis estaduais que concederam benefícios sem convênio.
 - DIFAL (EC 87/15): STF (ADI 5469 e RE 1.287.019 - Tema 1093): "A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais." (Levou à edição da LC 190/2022).
 - Combustíveis/Energia: STF (ADI 7164 e outras) questionando a LC 194/2022 que considerou bens essenciais e limitou alíquotas. STF (ADPF

984) discutindo o regime monofásico da LC 192/2022.

- **IPVA:** STF (RE 134.509): IPVA não incide sobre embarcações (entendimento antigo, pode ser revisto no Tema 851). STF (Súmula 585): "A imunidade tributária relativa ao imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) não alcança o proprietário de veículo automotor que o utiliza em atividade econômica privada." STJ (Súmula 663): "É legítima a cobrança do IPVA sobre veículo automotor pertencente a pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado."

V - Dos Impostos dos Municípios (Art. 156)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana (IPTU);

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI);

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

IV - (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Análise:

- **Dispositivo Legal:** Define a competência dos Municípios para instituir três impostos: IPTU, ITBI e ISS.
- **Doutrina Majoritária:**
 - **IPTU (Inciso I):** Imposto sobre a Propriedade Predial (com construção) e Territorial Urbana (sem construção ou com construção insignificante).
 - **Fato Gerador:** Propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel localizado na zona urbana do Município. A definição de zona urbana é dada pelo Plano Diretor ou por lei municipal (observados requisitos mínimos do art. 32, §1º do CTN).
 - **Progressividade (§ 1º):** A EC 29/2000 autorizou expressamente a progressividade do IPTU em razão do **valor do imóvel** (fiscal) e a diferenciação de alíquotas conforme **localização e uso** (extrafiscal). Antes, a progressividade só era admitida no tempo, como sanção para imóvel que não cumpre a função social (art. 182, § 4º, II).
 - **Base de Cálculo:** Valor venal do imóvel. Sua atualização anual pode ser feita por decreto (apenas correção monetária), mas o aumento real (acima da inflação ou por mudança de critérios de avaliação) exige lei (Súmula 160 do STJ e Tema 211 do STF).
 - **ITBI (Inciso II):** Imposto sobre Transmissão Inter Vivos, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis.
 - **Fato Gerador:** Transmissão onerosa da propriedade ou domínio útil de bens imóveis, ou de direitos reais sobre eles (exceto os de garantia, como hipoteca), bem como a cessão onerosa de direitos à sua aquisição. Ocorre no momento do registro da transferência no Cartório de Registro de Imóveis (entendimento dominante).
 - **Não Incidência (§ 2º, I):** Não incide na incorporação de imóveis ao capital social de pessoa jurídica, nem em operações de fusão, incorporação, cisão ou extinção, *a menos que* a atividade preponderante da empresa adquirente seja imobiliária (compra/venda/locação). Esta é uma imunidade específica.
 - **Competência (§ 2º, II):** Município da situação do imóvel.
 - **Base de Cálculo:** Valor venal do imóvel ou do direito transmitido em condições normais de mercado. Há muita discussão se deve ser o valor da transação ou o valor venal de referência do Município (muitas vezes usado para o IPTU). O STJ (REsp 1.937.821 - Tema 1113) fixou teses importantes:
 - a) a base de cálculo é o valor do imóvel em condições normais de

mercado, não necessariamente o valor venal do IPTU; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza de presunção de veracidade, que só pode ser afastada pelo fisco mediante processo administrativo próprio (art. 148 CTN); c) o município não pode arbitrar previamente a base de cálculo com base em valor de referência unilateral.

- **ISS (Inciso III):** Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.
 - **Competência Residual:** Incide sobre serviços *não compreendidos* na competência do ICMS (transporte interestadual/intermunicipal e comunicação).
 - **Definição em Lei Complementar:** Os serviços tributáveis são aqueles definidos na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. A lista é taxativa, mas admite interpretação extensiva para serviços congêneres. Serviços não listados não podem ser tributados pelo ISS.
 - **Fato Gerador:** Prestação do serviço constante na lista da LC 116/2003.
 - **Local da Prestação:** Regra geral, o imposto é devido no Município do estabelecimento prestador. A LC 116/2003 prevê exceções importantes onde o imposto é devido no local da prestação (ex: construção civil, limpeza, segurança, etc. - art. 3º). A LC 175/2020 trouxe novas regras para serviços como planos de saúde, administração de cartões e leasing, determinando o recolhimento no domicílio do tomador, com um sistema unificado de arrecadação (ainda em implementação e alvo de disputas).
 - **Alíquotas (§ 3º, I):** Lei Complementar (LC 116/2003, art. 8º-A, incluído pela LC 157/2016) fixa a alíquota mínima de 2% (para evitar guerra fiscal) e a Constituição (art. 88 do ADCT, incluído pela EC 37/2002) prevê que a LC fixe a máxima (LC 116/2003, art. 8º, II, fixou em 5%).
 - **Exportação de Serviços (§ 3º, II):** LC exclui a incidência sobre exportações de serviços (não incidência). A LC 116/2003 define que não há exportação se o resultado do serviço se verificar no Brasil.
 - **Benefícios Fiscais (§ 3º, III):** LC regula a concessão (LC 157/2016 proibiu a concessão de benefícios abaixo da alíquota mínima de 2%).
- **Jurisprudência Dominante:**
 - **IPTU:** STF (Súmula Vinculante 52): Imunidade de entidades do art. 150, VI, c, mesmo sobre imóveis alugados. STJ (Súmula 160): "É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária." STF (RE 648.245 - Tema 499): "É constitucional a progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU em razão do valor do imóvel." (Validou a EC 29/2000). STJ (Súmula 614): "O locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado

nem para repetir indébito desses tributos."

- **ITBI:** STF (Súmula 656): "É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão 'inter vivos' de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel." (Entendimento anterior à EC 29/2000 para o IPTU, mas que se mantém para o ITBI, que não teve permissão constitucional expressa para progressividade fiscal). STF (RE 796.376 - Tema 796): "A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado." STJ (REsp 1.937.821 - Tema 1113): Definiu critérios para a base de cálculo do ITBI (valor de mercado, presunção relativa da declaração do contribuinte, impossibilidade de valor de referência prévio). STF (ARE 1.294.969 - Tema 1124): "O fato gerador do imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro."
- **ISS:** STF (Súmula Vinculante 31): "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis." STJ (Súmula 424): "É legítima a cobrança do ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL n. 406/1968 e à LC n. 56/1987." (Reafirma a taxatividade da lista com interpretação extensiva). STF (RE 651.703 - Tema 816): "É constitucional a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de franquia (franchising)." STF (ADI 5835): Questionou a LC 157/2016 (alíquota mínima e local de incidência). STF (ADI 5862): Questionou a LC 175/2020 (recolhimento no domicílio do tomador para certos serviços). STJ (REsp 1.117.121 - repetitivo): Definiu que o local da prestação para serviços de construção civil é onde a obra é realizada (exceção do art. 3º da LC 116).

VI - Da Repartição das Receitas Tributárias (Arts. 157 a 162)

Esta seção trata da distribuição da arrecadação de certos tributos entre os entes federativos, um mecanismo crucial do federalismo fiscal brasileiro para tentar equilibrar as finanças dos Estados e Municípios.

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Análise:

- **Dispositivo Legal:** Atribui aos Estados e ao DF a titularidade de receitas de impostos federais.
- **Doutrina Majoritária:**
 - **Inciso I - IRRF Estadual/Distrital:** O produto do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos pagos pelos próprios Estados/DF (e suas autarquias/fundações) pertence a eles mesmos. É uma receita originária do ente, embora o imposto seja de competência da União. Isso inclui salários de servidores, pagamentos a fornecedores (pessoas jurídicas), etc.
 - **Inciso II - Repartição de Impostos Residuais:** Se a União criar novos impostos dentro de sua competência residual (art. 154, I), 20% da arrecadação pertencerá aos Estados e ao DF.
- **Jurisprudência Dominante:**
 - STF (ADI 2.200): Discussões sobre o alcance do inciso I, especialmente quanto a pagamentos a pessoas jurídicas e a regimes de retenção específicos. A jurisprudência confirma que a receita pertence ao ente pagador.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Análise:

- **Dispositivo Legal:** Atribui aos Municípios a titularidade de receitas de impostos

federais e estaduais.

- **Doutrina Majoritária:**

- **Inciso I - IRRF Municipal:** Similar ao art. 157, I, o produto do IRRF sobre rendimentos pagos pelos Municípios (e suas autarquias/fundações) pertence a eles.
- **Inciso II - Repartição do ITR:** 50% do ITR arrecadado pela União sobre imóveis rurais situados no Município pertence a ele. Se o Município optar por fiscalizar e cobrar o ITR (convênio com a União - art. 153, § 4º, III), ele fica com 100% da arrecadação.
- **Inciso III - Repartição do IPVA:** 50% do IPVA arrecadado pelo Estado sobre veículos licenciados no Município pertence a ele.
- **Inciso IV - Repartição do ICMS:** 25% do ICMS arrecadado pelo Estado pertence aos seus Municípios.
 - **Crêterios de Distribuição (Parágrafo Único):** A distribuição desses 25% entre os Municípios do Estado segue critérios definidos em lei estadual, respeitando o mínimo de 3/4 (75%) distribuídos proporcionalmente ao **Valor Adicionado Fiscal (VAF)** gerado no território de cada Município (critério econômico) e até 1/4 (25%) distribuído conforme outros critérios definidos pela lei estadual (podem incluir população, área, critérios sociais, ambientais - como o ICMS Ecológico, etc.). O cálculo do VAF é complexo e regulado por normas estaduais.

- **Jurisprudência Dominante:**

- STF (Súmula 663): Já citada, sobre IPVA de veículo de ente público cedido a privado, a receita repartida vai para o município de licenciamento.
- Diversos litígios entre Municípios e Estados sobre os critérios de cálculo do VAF e a aplicação dos critérios do parágrafo único (especialmente o 1/4 discricionário). STF (ADI 198) validou o ICMS Ecológico do Paraná como critério para o 1/4.

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e nove por cento, na seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

- a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
- b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
- c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao

semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 44, de 2004)

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a estes, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, incisos I e II.

§ 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)

Análise:

- **Dispositivo Legal:** Estabelece as transferências constitucionais obrigatórias da União para Estados e Municípios, principalmente através dos Fundos de Participação (FPE e FPM).
- **Doutrina Majoritária:**
 - **Transferências Obrigatórias:** São recursos arrecadados pela União (principalmente IR e IPI) que ela é constitucionalmente obrigada a transferir aos outros entes. Diferem da repartição dos arts. 157 e 158, onde a receita já "pertence" ao ente de destino. Aqui, a União arrecada e *entrega* uma parcela.
 - **FPE e FPM (Inciso I):** Principais fundos de transferência. A União entrega 49% da arrecadação líquida (descontadas as parcelas dos arts. 157, I e 158, I - § 1º) de IR e IPI para:
 - FPE (21,5%): Distribuído aos Estados e DF.
 - FPM (22,5% + 1% em Dez + 1% em Jul = 24,5%): Distribuído aos

Municípios.

- Fundos Regionais (3%): Para financiamento produtivo no N, NE, CO.
- **Crítérios de Rateio (FPE/FPM):** A Constituição não define os critérios internos de rateio dos Fundos. Estes são definidos por Lei Complementar (atualmente a LC 62/1989 para o FPE e LC 101/2000 - LRF e decisões do TCU para o FPM, baseados principalmente em população e inverso da renda per capita). Os critérios do FPE foram declarados inconstitucionais pelo STF (ADI 1.987 e ADPF 188) por estarem congelados desde 1989 e não promoverem a redução das desigualdades, mas o Congresso ainda não editou nova LC, mantendo-se regras provisórias. Os critérios do FPM também são alvo de contestações judiciais por Municípios que perdem população nos censos.
- **IPI-Exportação (Inciso II):** 10% do IPI arrecadado é entregue aos Estados/DF proporcionalmente às suas exportações de industrializados. Visa compensar a desoneração das exportações (imunidade do IPI e ICMS). Há um teto de 20% por Estado (§ 2º). Os Estados devem repassar 25% dessa parcela aos seus Municípios (§ 3º), usando os critérios do VAF e lei estadual (art. 158, p. único).
- **CIDE-Combustíveis (Inciso III):** 29% da CIDE-Combustíveis arrecadada pela União é entregue aos Estados/DF, na forma da lei (Lei nº 10.336/2001), para aplicação em infraestrutura de transportes, projetos ambientais e subsídios (§ 4º). Os Estados devem repassar 25% dessa parcela aos seus Municípios (§ 4º).
- **Jurisprudência Dominante:**
 - STF (ADPF 188): Determinou que o Congresso Nacional edite nova lei complementar com critérios de rateio do FPE, considerando a redução das desigualdades regionais. Prazo expirado sem nova lei, STF modulou efeitos mantendo regras atuais provisoriamente.
 - STF (ACO 1.001 e outras): Diversas ações de Estados contra a União discutindo a base de cálculo das transferências do FPE e do IPI-Exportação (ex: exclusão de benefícios fiscais do IR/IPI).
 - TCU: Define anualmente os coeficientes de distribuição do FPM com base nos dados populacionais do IBGE e renda per capita, gerando litígios de Municípios que se sentem prejudicados.

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de

2000)

I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

III - à observância dos limites da despesa com pessoal ativo e inativo, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 169; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021)

IV - à observância das vedações e condições estabelecidas no art. 167-A. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021)

Análise:

- **Dispositivo Legal:** Garante o fluxo das receitas repartidas (arts. 157-159), vedando retenções ou restrições pela União ou Estados.
- **Doutrina Majoritária:**
 - **Princípio da Não Retenção:** As transferências constitucionais e as receitas pertencentes aos entes (arts. 157 e 158) devem ser entregues automaticamente, sem condicionamentos arbitrários pelo ente transferidor. Visa garantir a autonomia financeira dos entes recebedores.
 - **Exceções Constitucionais (Parágrafo Único):** A própria Constituição permite o **condicionamento** (não a retenção discricionária) da entrega em hipóteses específicas:
 - Pagamento de dívidas do ente recebedor com o ente transferidor (ou suas autarquias). Mecanismo de garantia de débitos (ex: dívidas previdenciárias, precatórios).
 - Cumprimento dos mínimos constitucionais de aplicação em saúde (art. 198, § 2º - EC 29/2000).
 - Observância dos limites de despesa com pessoal da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF - LC 101/2000, regulamentando o art. 169 da CF - incluído pela EC 109/2021).
 - Observância das regras do "Novo Regime Fiscal" / Teto de Gastos aplicáveis aos entes subnacionais (art. 167-A - incluído pela EC 109/2021).
- **Jurisprudência Dominante:**
 - STF possui diversos julgados (Mandados de Segurança, Ações Cíveis Originárias) impetrados por Estados e Municípios contra a União para garantir o repasse integral e tempestivo das transferências, coibindo retenções fora das hipóteses do parágrafo único.
 - STF (ACO 731): Discussão sobre a possibilidade de bloqueio de FPM para pagamento de precatórios.
 - A aplicação das exceções do parágrafo único, especialmente quanto ao

pagamento de dívidas, é frequentemente objeto de litígio sobre os procedimentos e limites da retenção/condicionamento.

Art. 161. Cabe à lei complementar:

- I - definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;
- II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;
- III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II.

Análise:

- **Dispositivo Legal:** Remete à Lei Complementar a definição de aspectos importantes da repartição de receitas.
- **Doutrina Majoritária:**
 - **Reserva de Lei Complementar:** Confirma a necessidade de LC para temas sensíveis do federalismo fiscal:
 - **Valor Adicionado Fiscal (VAF):** Definição do critério principal para rateio dos 25% do ICMS entre os Municípios (Inciso I). A LC 63/1990 trata do tema.
 - **Critérios de Rateio do FPE/FPM:** Estabelecimento das regras para distribuição dos Fundos de Participação, com o objetivo explícito de reduzir desigualdades (Inciso II). Como mencionado, a LC 62/1989 (FPE) foi julgada inconstitucional nesse ponto pelo STF, aguardando nova legislação. Para o FPM, os critérios são fixados pelo TCU com base em lei e dados oficiais, mas a LC pode (e deveria) detalhar melhor.
 - **Acompanhamento e Fiscalização:** Regras para que Estados e Municípios possam acompanhar o cálculo e a liberação das suas parcelas (Inciso III).
 - **Atuação do TCU (Parágrafo Único):** Atribui ao Tribunal de Contas da União a competência para calcular as quotas do FPE e FPM, conferindo um caráter técnico e externo a essa definição.
- **Jurisprudência Dominante:**
 - STF (ADPF 188 e ADI 1.987): Julgamentos que reforçam a necessidade de LC para os critérios do FPE, em cumprimento ao inciso II e ao objetivo de equilíbrio sócio-econômico.
 - Decisões Normativas do TCU: Anualmente, o TCU publica Decisões

Normativas fixando os coeficientes do FPM, que frequentemente são contestadas judicialmente por Municípios.

Art. 162. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

Parágrafo único. Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado ou Distrito Federal e por Município. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

Análise:

- **Dispositivo Legal:** Estabelece a obrigação de transparência na arrecadação e distribuição das receitas tributárias.
- **Doutrina Majoritária:**
 - **Princípio da Transparência Fiscal:** Determina a publicação mensal, por todos os entes, dos dados relativos à arrecadação e repartição de tributos. Essencial para o controle social e a fiscalização pelos órgãos competentes e pelos próprios entes beneficiários. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF - LC 101/2000) detalhou e ampliou essas exigências de transparência na gestão fiscal.
 - **Detalhamento (Parágrafo Único):** Exige que os dados da União sejam discriminados por ente beneficiário (Estado/DF/Município), permitindo uma visão clara da distribuição dos recursos federais.
- **Jurisprudência Dominante:**
 - Embora não haja grande volume de jurisprudência especificamente sobre este artigo, ele fundamenta diversas ações e recomendações dos Tribunais de Contas e do Ministério Público para que os entes cumpram as obrigações de publicação de dados fiscais, muitas vezes com base também na LRF e na Lei de Acesso à Informação.

Conclusão Parcial

A análise dos artigos 145 a 162 da Constituição Federal revela a complexa arquitetura do Sistema Tributário Nacional brasileiro. Os princípios constitucionais (legalidade, isonomia, anterioridade, capacidade contributiva, vedação ao confisco, etc.) e as imunidades formam um escudo de proteção ao contribuinte. A divisão de competências entre os entes federativos busca equilibrar a autonomia e as

necessidades de financiamento, enquanto a repartição de receitas visa atenuar as desigualdades regionais e municipais.

A jurisprudência do STF e do STJ desempenha um papel crucial na interpretação e aplicação dessas normas, solucionando conflitos e adaptando o sistema às novas realidades econômicas e sociais. A doutrina, por sua vez, fornece os fundamentos teóricos e as diferentes visões sobre a natureza e o alcance das normas tributárias.

É importante notar que o STN é um sistema dinâmico, sujeito a constantes alterações legislativas (como as recentes Leis Complementares sobre ICMS e a própria Reforma Tributária - EC 132/2023, que alterou significativamente vários dispositivos aqui analisados e criou novos impostos como IBS e CBS, que demandarão futuras análises detalhadas) e reinterpretações jurisprudenciais. A análise aqui apresentada reflete o entendimento predominante até o momento, mas a evolução do direito tributário exige acompanhamento contínuo.

Observação: Este relatório focou nos aspectos gerais e nas limitações ao poder de tributar, além da competência e repartição dos impostos. Uma análise exaustiva do STN demandaria também o estudo detalhado das Contribuições Especiais (art. 149 e 149-A), dos Empréstimos Compulsórios (art. 148) e das normas gerais de direito tributário estabelecidas no CTN e na própria Constituição (como as relativas à legislação tributária, obrigação, crédito, administração tributária). A Reforma Tributária (EC 132/2023) introduziu mudanças profundas que estão em fase de regulamentação por Leis Complementares e certamente gerarão novas discussões doutrinárias e jurisprudenciais nos próximos anos.