

# CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COMENTADA

GUSTAVO FOSSATI

**2ª EDIÇÃO**

revista, atualizada e ampliada

*Prefácio à 2ª edição*

**EROS ROBERTO GRAU**

Caminhante sobre o mar de névoa  
Caspar David Friedrich

**Visual Law**

THOMSON REUTERS®

THOMSON REUTERS

**REVISTA DOS  
TRIBUNAIS™**

*Diretora de Conteúdo e Operações Editoriais*

**JULIANA MAYUMI ONO**

*Gerente de Conteúdo*

**MILSA CRISTINE ROMERA**

*Editorial:* Aline Marchesi da Silva, Diego Garcia Mendonça, Karolina de Albuquerque Araújo Martino e Quenia Becker

*Gerente de Conteúdo Tax:* Vanessa Miranda de M. Pereira

*Direitos Autorais:* Viviane M. C. Carrazim

*Assistente de Conteúdo Editorial:* Juliana Menezes Drumond

*Analista de Operações Editoriais:* Alana Fagundes Valério

*Analista de Conteúdo Editorial Júnior:* Bárbara Baraldi

*Estagiárias:* Ana Amalia Strojnowski e Mirna Adel Nasser

*Produção Editorial*

*Coordenação*

**ANDRÉIA R. SCHNEIDER NUNES CARVALHAES**

*Especialistas Editoriais:* Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos e Maria Angélica Leite

*Analista de Projetos:* Larissa Gonçalves de Moura

*Analistas de Operações Editoriais:* Caroline Vieira, Damares Regina Felício, Danielle Castro de Moraes, Mariana Plastino Andrade, Mayara Macioni Pinto, Patrícia Melhado Navarra e Vanessa Mafra

*Analistas de Qualidade Editorial:* Ana Paula Cavalcanti, Fernanda Lessa, Thais Pereira e Victória Menezes Pereira

*Estagiárias:* Bianca Satie Abduch, Maria Carolina Ferreira e Sofia Mattos

*Capa:* Lucas Kfoury

*Adaptação capa:* Linotec

*Lider de Inovações de Conteúdo para Print*

**CAMILIA FUREGATO DA SILVA**

*Visual Law:* Maria Lopes, Max Costa e Rodrigo Barcelos

*Equipe de Conteúdo Digital*

*Coordenação*

**MARCELLO ANTONIO MASTROROSA PEDRO**

*Analistas:* Gabriel George Martins, Jonatan Souza, Maria Cristina Lopes Araújo e Rodrigo Araújo

*Gerente de Operações e Produção Gráfica*

**MAURICIO ALVES MONTE**

*Analistas de Produção Gráfica:* Aline Ferrarezi Regis e Jéssica Maria Ferreira Bueno

*Assistente de Produção Gráfica:* Ana Paula de Araújo Evangelista

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
**(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)**

Fossati, Gustavo

Constituição tributária comentada / Gustavo Fossati. 2. ed. rev., atual. e ampl. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2021.

Bibliografia.

ISBN 978-65-5991-708-2

1. Direito constitucional - Brasil 2. Direito tributário Brasil I. Título.

21-79137

CDU-342(81)

-34:336.2(81)

**Índices para catálogo sistemático:**

1. Brasil : Direito constitucional 342(81)

2. Brasil : Direito tributário 34:336.2(81)

Cibele Maria Dias Bibliotecária - CRB-8/9427

# Sumário

APRESENTAÇÃO .....	9
PREFÁCIO À 2ª EDIÇÃO .....	11

## CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

### TÍTULO VI DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO

#### CAPÍTULO I DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

##### SEÇÃO I Dos Princípios Gerais

ART. 145, INC. I A III .....	39
1. Sistema Tributário Nacional .....	39
2. Abrangência nacional .....	40
3. Poder de tributar .....	40
4. Conceito de tributo .....	41
4.1. Pedágio .....	41
4.2. “Seguro apagão” .....	42
4.3. Contribuição ao FGTS .....	42
5. Espécies tributárias. Classificação corrente.....	42
6. Espécies tributárias. Critérios para classificação .....	44
6.1. Contribuição ao INCRA .....	44
6.2. Contribuição de iluminação pública .....	45
7. Impostos .....	45
7.1. Legislação anterior .....	45
7.2. Conceito .....	46
7.3. Classificação .....	47

7.3.1. Ordinários ou extraordinários.....	47
7.3.2. Fiscais ou extrafiscais.....	48
7.3.3. Pessoais ou reais .....	48
7.3.4. Diretos ou indiretos .....	48
7.3.5. Fixos, proporcionais ou progressivos.....	49
7.3.6. Instantâneos, complexos ou continuados .....	50
8. Taxas.....	51
8.1. Razoável equivalência.....	51
8.2. Taxa de Expediente.....	52
8.3. Taxa de Pavimentação Asfáltica .....	52
8.4. Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA).....	53
8.5. Poder de polícia .....	53
8.6. Poder de polícia, policiamento ostensivo e Taxa de Segurança Pública .....	54
8.7. Exercício regular do poder de polícia. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do IBAMA (TCFA) .....	54
8.8. Crítica ao caso da TCFA IBAMA.....	55
8.9. Taxa de Renovação de Localização e Funcionamento .....	56
8.10. Taxa de Licença para Localização, Funcionamento e Instalação ...	57
8.11. Taxa CVM .....	57
8.12. Taxa sobre recursos hídricos. Custo de fiscalização. Proporcionalidade.....	58
8.13. Taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental (TFPG). Atividades da indústria de petróleo e gás. Valor da taxa. Desproporcionalidade .....	59
8.14. Serviço público específico e divisível .....	59
8.15. Taxa de Iluminação Pública .....	59
8.16. Taxa de Limpeza Pública Urbana .....	60
8.17. Taxa de Coleta e Remoção de Resíduos Sólidos.....	60
8.18. Taxa de Matrícula.....	61
8.19. Fornecimento de certidões.....	62
8.20. Taxa de Incêndio.....	62
8.21. Taxa de Conservação e Manutenção de Estradas.....	63
8.22. Custas judiciais e emolumentos.....	63
8.23. Contraprestações equivocadamente denominadas de taxas.....	63
8.24. Utilização potencial .....	64
8.25. Taxas e tarifas.....	65

8.26. Esgoto e água encanada.....	66
8.27. Encargos de capacidade emergencial .....	66
9. Contribuição de melhoria.....	66
9.1. Regras gerais .....	68
9.2. CTN, DL 195/67 e lei local .....	69
§ 1º .....	70
10. Caráter pessoal dos impostos .....	70
11. Capacidade contributiva .....	71
11.1. Capacidade contributiva, igualdade, liberdade e mínimo existencial.....	73
11.2. Capacidade contributiva e planos horizontal e vertical da igualdade tributária.....	73
11.3. Capacidade contributiva e indisponibilidade econômica da riqueza ...	74
11.4. Capacidade contributiva e mínimo existencial .....	75
11.4.1. Mínimo existencial, cesta básica e ICMS.....	76
11.4.2. Mínimo existencial, açúcar de cana e IPI.....	77
11.4.3. Mínimo existencial, deduções fiscais e correção monetária da tabela do IR.....	77
11.4.4. Mínimo existencial e Tribunal Constitucional Federal alemão.....	77
11.5. Capacidade contributiva e proibição de confisco .....	79
11.5.1. Proibição de confisco: EUA, Alemanha e Brasil.....	79
11.5.2. Proibição de confisco: a resposta “caso a caso” do STF a partir da razoabilidade.....	81
11.5.3. Proibição de confisco e contexto cultural do Estado .....	82
11.6. Capacidade contributiva e amplitude de aplicação .....	83
11.6.1. Progressividade do IPTU .....	83
11.6.2. Progressividade do ITBI .....	83
11.6.3. Capacidade contributiva e impostos pessoais, diretos e com finalidade fiscal. Ampliação gradual .....	84
11.6.4. IPVA.....	84
11.6.5. ITCD. Progressividade .....	84
11.6.6. Contribuições .....	85
11.6.7. ISS profissionais liberais.....	86
11.6.8. Taxa de Coleta de Lixo .....	86

11.6.9. Taxa de Fiscalização CVM.....	86
11.6.10. ICMS.....	87
11.6.11. Consolidação da superação do precedente: dos impostos pessoais, diretos e com finalidade fiscal à capacidade contributiva .....	87
11.6.12. Capacidade contributiva e finalidade extrafiscal ou diretiva....	88
11.7. Progressividade.....	88
11.7.1. Progressividade na jurisprudência do STF .....	89
12. Fiscalização tributária e direitos individuais do contribuinte.....	91
12.1. Direitos individuais dos contribuintes, limitações constitucionais ao poder de tributar e direitos e garantias fundamentais .....	92
12.2. Apreensão de livros contábeis e documentos fiscais.....	92
12.3. Sigilo bancário .....	93
12.3.1. Crítica à decisão do STF sobre sigilo bancário.....	94
12.4. Compartilhamento de dados da UIF e da RFB com o MP .....	97
§ 2º .....	97
13. Impostos dissimulados por taxas .....	97
13.1. Taxa com base de cálculo do ITR e do ITCD.....	98
13.2. Taxa com base de cálculo vinculada ao patrimônio, ao volume da produção e ao número de empregados.....	98
13.3. Taxa e adoção de um ou mais elementos da base de cálculo de imposto.....	99
13.4. Taxa e patrimônio líquido ou faturamento.....	100
<b>ART. 146</b> .....	101
1. Competência do legislador complementar.....	101
2. Hierarquia entre lei complementar e lei ordinária .....	102
3. Revogação de lei complementar por lei ordinária.....	103
4. Lei complementar em matéria tributária e conformidade da legislação tributária.....	103
<b>INC. I</b> .....	104
5. Solução dos conflitos de competência.....	104
<b>INC. II</b> .....	106
6. Competência para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar .....	106
<b>INC. III, ALÍNEAS “A” A “D”</b> .....	108
7. Lei complementar das normas gerais de Direito Tributário .....	109

8. Função do Código Tributário Nacional.....	110
9. “Especialmente” .....	110
10. Definição de tributos e de suas espécies .....	111
11. Definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos previstos na Constituição .....	111
11.1. Competência dos Estados e Municípios na inexistência de lei complementar federal.....	112
11.2. Resolução do Senado. Alíquotas ITCD, ICMS e IPVA.....	112
11.3. Convênios CONFAZ. Benefícios fiscais ICMS.....	113
11.4. Contribuições não exigem lei complementar.....	113
11.5. Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários .....	115
11.6. Responsabilidade tributária de terceiros. Infrações. Lei estadual. Conflito. Norma geral federal .....	115
11.7. Compensação de ofício. Lei 9.430/96. Débitos parcelados sem garantia. Suspensão da exigibilidade do crédito.....	116
11.8. Responsabilidade tributária. Regulação por lei complementar .....	117
11.9. Extinção do crédito tributário. Dação em pagamento .....	117
11.10. Decadência e prescrição. Prazos, interrupção e suspensão.....	118
11.11. Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.....	119
11.11.1. Sociedade cooperativa e ato cooperativo. Natureza jurídica... ..	119
11.11.2. Operações com não associados. Incidência de tributos .....	120
11.11.3. Valores repassados aos profissionais cooperados. Exclusão da base de cálculo do ISS .....	121
11.11.4. “Adequado”. Imunidade e isenção .....	121
11.11.5. Seguridade social .....	122
11.11.6. Benefício tributário por lei complementar. Revogação por medida provisória.....	122
11.11.7. Inexistência de lei complementar para o adequado tratamento tributário das cooperativas.....	123
11.12. Tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.....	124
11.12.1. Critérios de diferenciação .....	124
11.12.2. Tributos abrangidos .....	125
11.12.3. Obrigatoriedade de adesão dos Estados e Municípios. Ausência de violação à forma federativa de Estado .....	126
11.12.4. Débitos tributários. Constitucionalidade da exclusão.....	126

11.12.5. Optantes pelo Simples. Impossibilidade de outros benefícios fiscais.....	127
11.12.6. Diferencial de alíquota de ICMS. Optante pelo Simples Nacional.....	127
<b>ART. 146-A</b> .....	128
1. Neutralidade da tributação. Prevenção de desequilíbrios da concorrência....	128
1.1. Cancelamento do registro. Cigarro .....	129
<b>ART. 147</b> .....	131
1. Territórios e Distrito Federal. Competência tributária .....	131
<b>ART. 148, INC. I, II E § ÚNICO</b> .....	132
1. Empréstimo compulsório. Natureza jurídica .....	132
1.1. Forma de restituição .....	133
1.2. Competência. Lei complementar .....	133
1.3. Finalidade .....	134
1.4. Anterioridade.....	134
1.5. Aplicação dos recursos vinculada à despesa .....	135
<b>ART. 149</b> .....	135
1. Contribuições especiais como espécie de tributo .....	135
2. Finalidade e destinação específicas .....	136
3. Exaurimento da finalidade. Perda do objeto. Extinção da contribuição .....	136
4. Referibilidade. Pertinência ao grupo .....	138
4.1. Casos SEBRAE e INCRA .....	139
4.2. Crítica às decisões SEBRAE e INCRA .....	140
5. Instituição por lei ordinária .....	141
6. Norma de competência do art. 149 .....	141
7. Espécies de contribuições especiais .....	141
8. Contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE).....	143
8.1. Situações de intervenção no domínio econômico .....	143
8.2. Intervenção setorial .....	144
8.3. Contribuições do Sistema S.....	145
9. Contribuições de categorias profissionais ou econômicas.....	145
9.1. Suspensão. Conselho de fiscalização profissional. Inadimplência de anuidades. Sanção política em matéria tributária.....	146
9.2. Contribuição confederativa .....	146
9.3. Servidores públicos.....	146



9.4. “Imposto” sindical .....	147
§§ 1º, 1º-A, 1º-B E 1º-C.....	148
10. Contribuição previdenciária dos servidores públicos .....	149
10.1. Inativos e pensionistas .....	149
§ 2º AO § 4º .....	150
11. Imunidade. Receitas de exportação .....	151
12. Exportação indireta. <i>Trading companies</i> .....	152
13. Importação. Incidência .....	152
13.1. Importação de serviços .....	153
13.2. Bases de cálculo.....	154
13.3. Limitação semântica da base de cálculo. Consequências para outros casos .....	155
13.4. Pessoa natural como contribuinte por equiparação .....	157
13.5. Possibilidade de incidência monofásica .....	157
<b>ART. 149-A E § ÚNICO</b> .....	158
1. Contribuição de iluminação pública .....	158
1.1. Taxa de iluminação pública. Inconstitucionalidade .....	158
1.2. EC 39/02 (CIP) .....	159
1.3. Fato gerador.....	160
1.4. Isonomia. Progressividade. Capacidade contributiva.....	160
1.5. Tributo de caráter <i>sui generis</i> .....	161
1.6. Aplicação dos recursos arrecadados. Custeio da iluminação pública na expansão e aprimoramento da rede .....	161

## SEÇÃO II

### Das Limitações do Poder de Tributar

1. Compreensão geral .....	162
<b>ART. 150</b> .....	163
1. Catálogo das limitações.....	163
<b>INC. I</b> .....	164
2. Legalidade geral .....	164
3. Legalidade tributária .....	165

4. Exceções à legalidade tributária .....	166
4.1. Medida provisória .....	166
4.2. Alteração das alíquotas do II, IE, IPI e IOF .....	167
4.3. Fixação das alíquotas do ICMS monofásico sobre combustíveis ....	168
4.4. Redução e restabelecimento das alíquotas da CIDE-Combustíveis ....	168
5. Redução do tributo e legalidade .....	168
6. Base de cálculo. Alteração por ato infralegal.....	169
7. Base de cálculo. Atualização monetária.....	169
8. Prazo de recolhimento .....	170
9. Declarações tributárias. Livros fiscais. Notas fiscais.....	170
10. Fixação do valor máximo. Delegação à Administração .....	171
11. Delegação da complementação de conceitos. Efeitos sobre o elemento quantitativo do tributo. Seguro de Acidente do Trabalho.....	172
12. Emolumentos. Reserva legal .....	173
<b>INC. II.....</b>	<b>174</b>
13. Igualdade .....	174
13.1. Igualdade na lei e igualdade perante a lei .....	174
13.2. Critério de comparação. Finalidade buscada. Relação de coerência entre critério e finalidade .....	176
13.3. Critérios legítimos e ilegítimos .....	176
13.3.1. Capacidade contributiva.....	177
13.3.2. Fomento às microempresas e empresas de pequeno porte ...	177
13.3.3. Desenvolvimento regional .....	178
13.3.4. Estímulo ao cooperativismo.....	178
13.3.5. Função social da propriedade .....	179
13.3.6. Absorção de mão de obra acima de quarenta anos.....	179
13.3.7. Ramo de atividade econômica.....	179
13.3.8. Finalidade ambiental. Reflorestamento.....	180
13.4. Benefícios fiscais. Extensão. Controle judicial .....	181
13.5. Diferenciações. Regime tributário.....	182
13.6. Diferenciação. ISS. Sociedades profissionais .....	182
13.7. Parcelamento tributário. Vedação de ingresso. Depósito judicial ...	184
13.8. Reclamatória trabalhista. Recebimento de parcela única. Incidência da alíquota maior do IR.....	185

<b>INC. III, ALÍNEA “A”</b> .....	186
<b>14. Irretroatividade</b> .....	186
14.1. Ancoramento constitucional.....	187
14.2. Proteção para o destinatário da lei.....	188
14.3. Aplicação retroativa da substituição tributária. Inconstitucionalidade .....	188
14.4. Retroatividade da lei instrumental .....	189
14.5. Possibilidade de alteração do prazo de pagamento do tributo após o fato gerador.....	190
14.6. IR. Súmula 584 STF .....	190
14.6.1. Superação da Súmula 584 STF .....	191
14.7. Importação e exportação. Aspecto temporal da norma tributária. Violação à segurança jurídica.....	192
14.8. Lei interpretativa. Aplicação a ato ou fato pretérito.....	193
<b>INC. III, ALÍNEAS “B” E “C”</b> .....	194
<b>15. Anterioridade tributária</b> .....	194
15.1. Anualidade.....	195
15.2. Tipos de anterioridade .....	195
15.3. Medida provisória .....	196
15.4. Segurança jurídica. Objetivo maior.....	197
15.5. Revogação de benefício fiscal .....	198
15.6. Correção monetária .....	199
15.7. Prazo de recolhimento .....	199
<b>INC. IV</b> .....	200
<b>16. Confisco</b> .....	200
16.1. Significado e sentido .....	200
16.2. Aspecto quantitativo .....	200
16.2.1. Totalidade da carga tributária incidente .....	202
16.2.2. Razoabilidade e proporcionalidade .....	202
16.2.3. Cláusula aberta. Conceito jurídico indeterminado .....	203
16.2.4. Aumento de 4% para 14%. Ausência de efeito confiscatório ....	203
16.2.5. Alíquota de 300%. Cigarro. Ausência de efeito confiscatório ...	204
16.3. Aspecto qualitativo .....	205
16.3.1. Súmulas STF 70, 323 e 547 .....	205

16.3.2. Condicionamento. Desembaraço aduaneiro de bem importado. Pagamento de diferença tributária. Arbitramento da autoridade fiscal .....	206
16.3.3. Protesto da CDA.....	207
16.3.4. Notas fiscais. Exigência de garantia.....	207
16.3.5. ME ou EPP com débito. Vedação ao Simples Nacional.....	208
16.3.6. Indústria do cigarro. Interdição por inadimplemento tributário .....	208
16.3.7. ICMS. Guerra fiscal. Meio coercitivo para recolhimento de tributo.....	208
16.4. Taxa confiscatória .....	210
16.5. Amplitude de aplicação. Multas tributárias.....	211
16.5.1. Multas tributárias. Percentual.....	212
16.6. Controle judicial .....	213
<b>INC. V</b> .....	214
17. Liberdade de ir e vir. Proibição de limitação por meio de tributos .....	214
17.1. Valor justo.....	214
17.2. Natureza jurídica. Preço público.....	215
17.3. ICMS. Diferencial de alíquota. Restrição tributária à liberdade de tráfego .....	215
<b>INC. VI, ALÍNEAS “A” A “E”</b> .....	216
18. Imunidades.....	217
18.1. Classificação. Subjetivas e objetivas .....	217
18.2. Conteúdo. Direitos fundamentais.....	218
18.3. Compreensão e aplicação.....	219
18.4. Espécies tributárias abrangidas.....	220
18.5. Atendimento às obrigações acessórias .....	221
18.6. Contribuinte de Direito como beneficiário .....	221
18.7. Responsabilidade do substituto e do sucessor.....	222
18.8. Espécies de imunidades .....	223
18.8.1. Imunidade recíproca .....	223
18.8.2. Imunidade dos templos.....	224
18.8.2.1. Imóveis alugados .....	224
18.8.2.2. Cemitérios .....	225
18.8.2.3. Maçonaria .....	225

18.8.3. Imunidade dos partidos políticos e das suas fundações.....	226
18.8.4. Imunidade dos sindicatos dos trabalhadores.....	226
18.8.5. Imunidade das instituições de educação e de assistência social.....	227
18.8.5.1. Entidade beneficente. Compra de produtos na qualidade de contribuinte de fato.....	228
18.8.5.2. Entidade educacional. Energia elétrica. Contribuinte de fato.....	229
18.8.5.3. Imóveis ociosos. IPTU. Aplicação da imunidade.....	229
18.8.5.4. Imóvel vago. ITBI. Ônus de elidir a presunção é do Fisco.....	229
18.8.5.5. Ensino gratuito de língua estrangeira. Aplicação da imunidade.....	229
18.8.5.6. Importação. Confusão entre contribuinte de Direito e de fato.....	229
18.8.5.7. IOF. Aplicação de recursos da entidade assistencial. Imunidade.....	230
18.8.5.8. Entidade fechada de previdência privada.....	230
18.8.5.9. Imóveis como escritório e residência dos membros da entidade. Imunidade.....	230
18.8.5.10. Venda de ingressos de cinema. SESC. Imunidade.....	230
18.8.6. Regulação. Lei complementar.....	230
18.8.7. Requisitos materiais e requisitos formais.....	232
18.8.8. Imunidade dos livros, jornais e periódicos.....	233
18.8.8.1. Amplitude objetiva de aplicação.....	233
18.8.8.2. Livro eletrônico e leitor eletrônico.....	234
18.8.9. Imunidade do papel destinado à impressão.....	235
18.8.9.1. Outros insumos.....	235
18.8.10. Imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais ...	236
§ 1º.....	237
19. Exceções à anterioridade tributária.....	237
19.1. Tipologia das exceções.....	237
§ 2º.....	239
20. Imunidade às autarquias e fundações públicas.....	240
§ 3º.....	240
21. Imunidade às empresas públicas e sociedades de economia mista.....	241

21.1. Extensão da imunidade tributária recíproca às empresas públicas e às sociedades de economia mista .....	242
21.1.1. Capital social majoritariamente público e fechado.....	243
21.1.2. Prestação de serviço público de modo exclusivo .....	244
21.1.3. Ausência de violação à livre concorrência.....	245
21.2. Serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Inexistência de imunidade ao ISS.....	245
§ 4º .....	246
22. Templos religiosos. Partidos políticos, sindicatos dos trabalhadores e instituições de assistência social. Finalidades essenciais.....	246
§ 5º .....	247
23. Transparência tributária. Acesso à informação.....	247
23.1. Valor aproximado dos tributos. Influência na formação dos preços de venda.....	248
§ 6º .....	249
24. Benefícios fiscais, anistia ou remissão. Lei específica .....	249
§ 7º .....	250
25. Substituição tributária para frente.....	250
25.1. Direito à restituição da diferença do ICMS pago a mais. Base de cálculo efetiva inferior à presumida .....	252
25.2. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade.....	253
<b>ART. 151, INC. I A III</b> .....	254
1. Limites ao poder de tributar específicos à União .....	254
1.1. Princípio da uniformidade geográfica .....	254
1.2. Princípio da vedação de tratamento diferenciado em relação aos entes federativos .....	254
1.3. Tributação da renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e da remuneração e dos proventos dos agentes públicos.....	255
1.4. Proibição de isenções heterônomas.....	256
<b>ART. 152</b> .....	256
1. Proibição de tratamento tributário diferenciado entre bens e serviços em razão da procedência ou destino .....	256

SEÇÃO III  
Dos Impostos da União

<b>ART. 153, INC. I A VII</b> .....	257
1. Competência tributária privativa da União. Impostos nominados .....	257
1.1. Imposto de Importação .....	258
1.1.1. Fato gerador.....	258
1.1.2. Momento da ocorrência do fato gerador. Violação à segurança jurídica .....	258
1.2. Imposto de Exportação .....	259
1.2.1. Fato gerador.....	260
1.2.2. Momento da ocorrência do fato gerador .....	260
1.3. Imposto de Renda .....	260
1.3.1. Renda e proventos. Conceito .....	261
1.3.2. Indenizações .....	262
1.3.3. Juros e lucros cessantes .....	263
1.3.4. Aplicações financeiras. Rendimentos. Correção monetária....	264
1.3.5. Condenações trabalhistas .....	265
1.3.6. Rendimentos recebidos acumuladamente.....	266
1.3.7. Depósitos bancários. Omissão de receita. Lei 9.430/1996 .....	266
1.3.8. Isenção. Proventos de aposentadoria. Requisitos legais. Ampliação por decisão judicial.....	267
1.3.9. Renda da pessoa jurídica .....	268
1.3.10. Compensação de prejuízos.....	268
1.4. Imposto sobre Produtos Industrializados.....	269
1.4.1. Fatos geradores .....	269
1.4.2. Conceito de produto industrializado .....	270
1.4.3. IPI na importação realizada por pessoa física .....	271
1.4.4. IPI na revenda de bens importados.....	271
1.4.5. Aspecto quantitativo .....	273
1.4.6. Cálculo. Estabelecimento de valores pré-fixados. Pautas fiscais. Reserva de lei complementar .....	273
1.5. Imposto sobre Operações Financeiras.....	274
1.5.1. IOF. Operações praticadas por empresas de <i>factoring</i> .....	275
1.5.2. IOF. Contratos de mútuo com quem não desenvolve atividade financeira ou análoga.....	275
1.6. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural .....	277

1.6.1. Propriedade rural x propriedade urbana .....	277
1.6.2. Incidência sobre domínio útil ou posse .....	278
1.6.3. Base de cálculo .....	279
1.7. Imposto sobre Grandes Fortunas .....	280
§ 1º .....	281
2. Legalidade atenuada para II, IE, IPI e IOF .....	281
§ 2º, INC. I E II.....	282
3. IR. Critérios de conformação .....	282
3.1. Generalidade e universalidade .....	282
3.2. Progressividade.....	283
§ 3º, INC. I A IV .....	284
4. IPI .....	284
4.1. Seletividade em função da essencialidade .....	284
4.1.1. Legitimidade da tributação indutora de comportamento .....	286
4.1.2. Seletividade e capacidade contributiva.....	288
4.1.3. Discricionariedade na fixação das alíquotas .....	289
4.1.4. Garrações, garrafas e tampas plásticas. Acondicionar água mineral. Bem essencial.....	290
4.2. Não cumulatividade.....	291
4.2.1. Compensação. Método do creditamento.....	291
4.2.2. Creditamento. Aquisição de insumos não tributados.....	292
4.2.3. Creditamento. Entrada com insumos tributados. Saídas isentas ou com alíquota zero.....	293
4.2.4. Aquisição de insumos da Zona Franca de Manaus. Creditamento .....	293
4.3. Não incidência sobre a exportação .....	294
4.4. Redução sobre a aquisição de bens de capital .....	294
§ 4º, INC. I A III.....	294
5. ITR.....	295
5.1. Progressividade extrafiscal.....	295
5.2. Imunidade de pequenas glebas rurais .....	295
5.3. Fiscalização pelos Municípios.....	296
§ 5º, INC. I E II.....	296
6. Ouro. Ativo financeiro ou instrumento cambial. IOF .....	296



<b>ART. 154, INC. I E II</b> .....	297
1. Impostos residuais e extraordinários .....	297
1.1. Impostos residuais. Requisitos.....	297
1.2. Impostos extraordinários.....	298

#### SEÇÃO IV

#### Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal

<b>ART. 155, INC. I A III</b> .....	298
1. Impostos dos Estados e do Distrito Federal.....	299
1.1. Competência para os impostos estaduais .....	299
1.2. ITCD. Lei complementar .....	299
1.2.1. Fato gerador. Aspectos circunstanciais .....	299
1.2.2. Progressividade. Legitimidade .....	300
1.3. ICMS.....	301
1.3.1. Operações de circulação de mercadorias.....	301
1.3.1.1. Conceito de operações .....	301
1.3.1.2. Conceito de circulação .....	302
1.3.1.3. Extração de petróleo. Ausência dos elementos “operação” e “circulação”.....	303
1.3.1.4. Conceito de mercadoria .....	303
1.3.1.5. Economia digital. Software. Evolução regulatória.....	304
1.3.1.5.1. Convênio ICMS 106/2017. Violação da competência do legislador complementar .....	306
1.3.1.5.2. ICMS sobre operações com software. Não inci- dência .....	308
1.3.1.5.3. Bitributação. ICMS e ISS. Impossibilidade .....	311
1.3.1.6. As decisões do STF na ADI 1.945 e ADI 5.659. Aparente consolidação de entendimento .....	312
1.3.1.7. Habitualidade e natureza mercantil. Venda de salvados de sinistros .....	315
1.3.1.8. Energia elétrica. Demanda contratada.....	315
1.3.1.9. Base de cálculo .....	315
1.3.1.9.1. Venda para entrega futura .....	316
1.3.1.9.2. Inclusão do próprio montante do ICMS incidente.....	316
1.3.1.9.3. Inclusão do frete.....	316
1.3.1.9.4. Mercadorias dadas em bonificação.....	316

1.3.1.9.5. Encargos de financiamento .....	317
1.3.1.9.6. Valor de pauta fiscal .....	317
1.3.1.10. Conflito ICMS x ISS. Serviços gráficos. Embalagens ....	317
1.3.2. ICMS sobre serviços.....	318
1.3.2.1. Transporte.....	318
1.3.2.2. Comunicação e telecomunicação.....	319
1.3.2.2.1. Amplitude de incidência .....	319
1.3.3. ICMS declarado e não recolhido. Crime.....	320
1.4. IPVA.....	322
1.4.1. Fato gerador.....	322
1.4.2. Aeronaves e embarcações.....	322
1.4.3. Aspectos quantitativos.....	323
1.4.3.1. Desconto para o bom motorista .....	323
1.4.3.2. Redução do IPVA. Contratação de empregados com mais de 40 anos.....	324
1.4.3.3. Recolhimento em Estado diverso daquele que o contri- buinte mantém sua sede ou domicílio tributário.....	324
§ 1º, INC. I A IV .....	325
2. ITCD. Regras específicas de competência .....	325
2.1. Estado da situação do bem imóvel.....	325
2.2. Estado onde se processar o inventário ou o arrolamento.....	326
2.3. Situações envolvendo o exterior. Instituição regulada por lei com- plementar .....	326
2.4. Alíquotas máximas. Competência do Senado Federal.....	327
§ 2º, INC. I.....	327
3. ICMS. Regras específicas.....	327
3.1. Não cumulatividade.....	327
3.1.1. Aproveitamento do crédito. Nota fiscal inidônea .....	328
3.1.2. Incidência monofásica .....	328
3.1.3. Regime de diferimento e não cumulatividade .....	328
3.1.4. Telefonia. Processo industrial por equiparação .....	328
3.1.5. Creditamento. ICMS de serviços e de produtos desvinculados do processo de industrialização da mercadoria comercializada.....	329
3.1.6. Material de construção para ampliação do estabelecimento.....	329
3.1.7. Correção monetária dos créditos.....	329

INC. II, ALÍNEAS “A” E “B” .....	330
4. Impedimentos ao creditamento .....	330
4.1. Crédito presumido .....	331
4.2. Redução da base de cálculo. Isenção parcial. Estorno proporcional ...	331
4.3. Estorno. Opção por regime mais vantajoso .....	331
4.4. Estorno proporcional de crédito efetuado pelo Estado de destino. Crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do CONFAZ. Não cumulatividade .....	331
4.5. Creditamento. Empresa prestadora de serviços de telefonia móvel. Aparelho celular. Cessão em comodato.....	333
INC. III .....	334
5. Seletividade. Faculdade .....	334
5.1. Energia elétrica e telecomunicações.....	335
INC. IV.....	335
6. Alíquotas. Operações interestaduais e de exportação .....	336
INC. V E VI.....	337
7. Alíquotas mínimas e máximas. Operações internas. Conflitos de Estados ....	337
INC. VII E VIII .....	338
8. Operações interestaduais. Alíquotas. Repartição do imposto.....	338
INC. IX, ALÍNEA “A” .....	339
9. Importação.....	339
9.1. ICMS-Importação. <i>Leasing</i> .....	340
9.2. Sujeito ativo. Estado em que localizado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria importada. Gás natural oriundo da Bolívia .....	341
ALÍNEA “B” .....	341
10. ICMS em operações mistas.....	341
INC. X.....	343
11. Imunidades relativas ao ICMS.....	343
ALÍNEA “A” .....	343
12. Exportações .....	343

13. Manutenção e aproveitamento dos créditos .....	345
ALÍNEA “B” .....	345
14. Operações interestaduais. Derivados de petróleo e energia elétrica.....	345
ALÍNEA “C” .....	346
15. Ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial.....	346
ALÍNEA “D” .....	346
16. Radiodifusão de recepção livre e gratuita .....	346
INC. XI.....	346
17. IPI. Base de cálculo do ICMS. Exclusão.....	347
INC. XII .....	347
18. Competência do legislador complementar.....	347
ALÍNEA “A” .....	347
19. Contribuintes .....	347
ALÍNEA “B” .....	348
20. Substituição tributária .....	348
ALÍNEA “C” .....	348
21. Regulação da compensação .....	348
ALÍNEA “D” ..	348
22. Definição do local das operações.....	349
ALÍNEA “E” .....	349
23. Desoneração das exportações.....	349
ALÍNEA “F” .....	350
24. Manutenção de crédito .....	350
ALÍNEA “G” .....	350
25. Benefícios fiscais. Acordo entre os Estados e o DF.....	350
25.1. Forma de concessão. Requisitos.....	351
25.2. Imunidade. Concessão por Constituição Estadual.....	352
25.3. Diferimento .....	352

25.4. Remissão dos créditos tributários. Reinstituição dos benefícios tributários.....	352
25.5. Venda, realizada por locadora de veículos, de automóvel com menos de doze meses de aquisição da montadora .....	353
<b>ALÍNEA “H”</b> .....	353
26. Incidência monofásica. Combustíveis e lubrificantes .....	353
<b>ALÍNEA “I”</b> .....	353
27. Integração do ICMS na sua base de cálculo .....	354
<b>§ 3º</b> .....	354
28. Imunidade. ICMS, II e IE .....	354
<b>§ 4º E § 5º</b> .....	355
29. ICMS monofásico. Combustíveis e lubrificantes.....	356
<b>§ 6º, INC. I E II</b> .....	356
30. IPVA. Alíquotas.....	356

## SEÇÃO V

### Dos Impostos dos Municípios

<b>ART. 156, INC. I A IV</b> .....	357
1. Impostos dos Municípios.....	357
1.1. IPTU .....	357
1.1.1. Base econômica.....	357
1.1.2. Aspecto quantitativo.....	357
1.1.3. Aspecto subjetivo.....	358
1.2. ITBI.....	358
1.3. ISS.....	359
1.3.1. Aspecto material e conceito .....	359
1.3.2. Serviço x locação .....	360
1.3.3. <i>Leasing</i> .....	362
1.3.4. Amplitude da definição dos serviços.....	362
1.3.5. Conceito constitucional de serviços. Mutação. Artigos 109 e 110 do CTN. Plano de saúde e seguro-saúde.....	363
1.3.6. Franquia. Contrato empresarial. Essência de cessão de direitos sobre marca e produto.....	365
1.3.7. Operações mistas .....	367

1.3.8. Medicamentos produzidos por manipulação de fórmulas, sob encomenda. Subitem 4.07 da lista anexa à LC 116/03. Sujeição ao ISS...	368
1.3.9. Local do estabelecimento x local da efetiva prestação .....	369
1.3.10. Obrigatoriedade de cadastro. Prestadores de serviços não estabelecidos no território do Município. Obrigação ao tomador de recolhimento do ISS quando descumprida a obrigação .....	370
1.3.11. Conflito ISS x IPI.....	371
1.3.12. Conflito ICMS x ISS. Serviços gráficos. Embalagens .....	372
1.3.13. Base de cálculo .....	373
§ 1º, INC. I E II.....	374
2. Características do IPTU .....	374
2.1. Progressividade.....	374
2.2. Seletividade.....	375
§ 2º, INC. I E II.....	375
3. Imunidade ao ITBI. Realização de capital de pessoa jurídica e transformações societárias .....	376
§ 3º, INC. I A III E § 4º .....	377
4. Lei complementar. Alíquotas. Exportações. Benefícios fiscais .....	377
4.1. Ato de improbidade administrativa.....	378
4.2. Sociedades profissionais. ISS fixo.....	378

## **NORMAS TRIBUTÁRIAS FORA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

### TÍTULO VII DA ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA

#### CAPÍTULO I DOS PRINCÍPIOS GERAIS DA ATIVIDADE ECONÔMICA

<b>ART. 177, § 4º</b> .....	381
1. CIDE-Combustíveis.....	382
1.1. Seletividade.....	382
1.2. Destinação dos recursos.....	382

<b>ART. 184, § 5º</b> .....	382
1. Imunidade. Reforma agrária .....	382

## TÍTULO VIII DA ORDEM SOCIAL

### CAPÍTULO II DA SEGURIDADE SOCIAL

#### SEÇÃO I Disposições Gerais

<b>ART. 195</b> .....	385
1. Contribuições sociais de seguridade social .....	385
<b>INC. I</b> .....	386
2. Contribuições patronais.....	387
<b>ALÍNEA “A”</b> .....	388
3. Contribuição sobre a folha .....	388
3.1. Contribuição. Valor bruto. Nota fiscal. Cooperativas de trabalho ...	388
3.2. Empresa contratante de serviços. Cessão de mão de obra. Retenção de 11% .....	389
3.3. Salário-maternidade. Prestação previdenciária. Decorrência da licença-maternidade.....	389
3.4. Terço constitucional de férias gozadas .....	390
3.5. Contribuição previdenciária. Comissão paga pelas seguradoras aos corretores de seguros .....	390
<b>ALÍNEA “B”</b> .....	390
4. Contribuição sobre a receita ou o faturamento.....	390
4.1. Redação original e redação atual .....	390
4.2. Conceitos envolvidos.....	391
4.3. COFINS .....	392
4.3.1. Legislação .....	392
4.3.2. Base de cálculo. Exclusão do ICMS .....	392

4.3.3. ICMS. Inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta. Possibilidade.....	393
4.3.4. Base de cálculo. Inclusão da taxa da operadora de cartão de crédito .....	394
ALÍNEA “C” .....	394
5. CSLL .....	394
5.1. Conceito de lucro.....	394
5.2. CSLL e IRPJ. Dupla incidência sobre o lucro.....	395
INC. II.....	395
6. Contribuição do trabalhador. Regime geral de previdência social .....	396
INC. III .....	396
7. Contribuição sobre receita de concursos de prognósticos .....	396
INC. IV.....	397
8. Contribuições do importador de bens ou serviços .....	397
8.1. Base de cálculo. Valor aduaneiro .....	398
8.2. Majoração da alíquota em um ponto percentual. Aproveitamento integral dos créditos.....	399
§ 1º E § 2º .....	399
9. Orçamento da seguridade social .....	400
§ 3º .....	400
10. Empresa com débitos. Restrições com o Poder Público.....	400
§ 4º .....	401
11. Competência residual. Contribuições de seguridade social .....	401
§ 5º .....	402
12. Equilíbrio entre receita e despesa .....	402
§ 6º .....	402
13. Anterioridade nonagesimal.....	403
§ 7º .....	403
14. Imunidade às contribuições de seguridade social.....	403



§ 8º .....	404
15. Contribuição do segurado em regime de economia familiar .....	405
§ 9º .....	405
16. Contribuições patronais. Critérios quantitativos .....	406
17. CSLL. Alíquota específica para empresas financeiras e equiparadas.....	407
§ 10 E § 11 .....	407
18. Vedações. Moratória, parcelamento, remissão e anistia.....	407
§ 12 .....	408
19. COFINS e COFINS-Importação. Não cumulatividade.....	408
19.1. Não cumulatividade. Medida Provisória 135/2003. Lei 10.833/2003. Legalidade .....	409
19.2. Ativo imobilizado. Creditamento. Limitação. Lei 10.865/2004.....	409
19.3. Empresas prestadoras de serviços. Manutenção na sistemática cumulativa. Critério de discrimen. Isonomia. Ausência de afronta.....	410
19.4. Não cumulatividade. Isonomia e razoabilidade. Direito a creditamen- to. PIS. COFINS. Regimes cumulativo e não cumulativo. Transição .....	410
§ 13 E § 14 .....	410

### CAPÍTULO III

## DA EDUCAÇÃO, DA CULTURA E DO DESPORTO

### SEÇÃO I

#### Da Educação

ART. 212, § 5º .....	411
1. Contribuição social do salário-educação.....	411
§ 6º .....	412

### TÍTULO IX

## DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS GERAIS

ART. 239, § 1º AO § 5º .....	413
1. Contribuições para o PIS/PASEP .....	414

<b>ART. 240</b> .....	415
1. Contribuições às entidades de serviço social (Sistema “S”) .....	415

### **ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS**

<b>ART. 41, § 1º AO § 3º</b> .....	419
1. Revogação dos incentivos fiscais setoriais passados .....	419
<b>ART. 74, § 1º AO § 4º</b> .....	420
<b>ART. 75, § 1º AO § 3º</b> .....	420
1. CPMF .....	421
1.1. Eficiência fiscal x justiça tributária .....	421
<b>ART. 76, § 1º AO § 4º</b> .....	423
<b>ART. 76-A, INC. I A V</b> .....	423
<b>ART. 76-B, INC. I A IV</b> .....	424
1. Desvinculação de receitas .....	425
<b>ART. 88, INC. I E II</b> .....	426
1. ISS. Alíquota mínima .....	426