

STJ00115615

# CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COMENTADA

GUSTAVO FOSSATI

**3ª EDIÇÃO**

revista, atualizada e ampliada

ATUALIZADA À EMENDA  
CONSTITUCIONAL Nº 116  
E ÀS LEIS COMPLEMENTARES  
Nº 187 E Nº 194

*Prefácio à 3ª edição*  
**LUIS EDUARDO SCHOUERI**

*Caminhante sobre o mar de névoa*  
Caspar David Friedrich

**Visual Law**

THOMSON REUTERS®

THOMSON REUTERS

**REVISTA DOS  
TRIBUNAIS™**

1912 • 2022

**110**  
ANOS

*Diretora de Conteúdo e Operações Editoriais*

**JULIANA MAYUMI ONO**

*Gerente de Conteúdo*

**ANDRÉIA R. SCHNEIDER NUNES CARVALHAES**

*Editorial:* Aline Marchesi da Silva, Camilla Sampaio, Emanuel Silva, Karolina de Albuquerque Araújo Martino e Querina Becker

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

*Direitos Autorais:* Viviane M. C. Carmezim

*Assistente de Conteúdo Editorial:* Juliana Menezes Drumond

*Analista de Conteúdo Editorial Júnior:* Bárbara Baraldi

*Estagiários:* Ana Carolina Francisco e Francisco Prado

*Produção Editorial*

*Gerente de Conteúdo*

**MILSA CRISTINE ROMERA**

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

*Analista de Projetos:* Thyara Pina da Silva

*Analistas de Operações Editoriais:* Caroline Vieira, Damares Regina Felício, Danielle Castro de Morais,

Mariana Plastino Andrade, Mayara Macioni Pinto e Patrícia Melhado Navarra

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

*Estagiárias:* Beatriz Hammond e Caroline Dubovicki

*Capa:* Lucas Kfourri

*Adaptação capa:* Ariel Villalba e Cinthia Riveros

*Lider de Inovações de Conteúdo para Print*

**CAMILLA FUREGATO DA SILVA**

*Visual Law:* Victória Menezes Pereira

*Equipe de Conteúdo Digital*

*Coordenação*

**MARCELLO ANTONIO MASTROROSA PEDRO**

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

*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. -- 3. ed. rev., atual. e ampl. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2022.

Bibliografia.

ISBN 978-65-260-0664-1

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

CDU-342(81)

22-127697

-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
PREFÁCIO À 3ª EDIÇÃO .....	13

## 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 .....	41
1. Sistema Tributário Nacional.....	41
2. Abrangência nacional .....	42
3. Poder de tributar .....	43
4. Conceito de tributo .....	43
4.1. Pedágio .....	44
4.2. “Seguro apagão” .....	44
4.3. Contribuição ao FGTS .....	45
5. Espécies tributárias. Classificação corrente.....	45
6. Espécies tributárias. Critérios para classificação .....	47
6.1. Contribuição ao INCRA.....	47
6.2. Contribuição de iluminação pública .....	47
7. Impostos .....	47
7.1. Legislação anterior.....	48
7.2. Conceito .....	49

7.3. Classificação .....	50
7.3.1. Ordinários ou extraordinários.....	50
7.3.2. Fiscais ou extrafiscais.....	51
7.3.3. Pessoais ou reais.....	51
7.3.4. Diretos ou indiretos .....	52
7.3.5. Fixos, proporcionais ou progressivos.....	53
7.3.6. Instantâneos, complexos ou continuados .....	54
8. Taxas.....	54
8.1. Razoável equivalência .....	55
8.2. Taxa de Expediente .....	56
8.3. Taxa de Pavimentação Asfáltica .....	56
8.4. Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA) .....	57
8.5. Poder de polícia .....	57
8.6. Poder de polícia, policiamento ostensivo e Taxa de Segurança Pública .....	58
8.7. Exercício regular do poder de polícia. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do IBAMA (TCFA) .....	58
8.8. Crítica ao caso da TCFA IBAMA.....	59
8.9. Taxa de Renovação de Localização e Funcionamento .....	61
8.10. Taxa de Licença para Localização, Funcionamento e Instalação ...	61
8.11. Taxa CVM.....	62
8.12. Taxa sobre recursos hídricos. Custo de fiscalização. Proporcionalidade.....	63
8.13. Taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental (TFPG). Atividades da indústria de petróleo e gás. Valor da taxa. Desproporcionalidade .....	64
8.14. Taxa de registro de permanência de estrangeiros no país. Imunidade. Condição de hipossuficiente.....	64
8.15. Serviço público específico e divisível .....	66
8.16. Taxa de Iluminação Pública .....	66
8.17. Taxa de Limpeza Pública Urbana .....	67
8.18. Taxa de Coleta e Remoção de Resíduos Sólidos.....	67
8.19. Taxa de Matrícula.....	68
8.20. Fornecimento de certidões.....	69
8.21. Taxa de Incêndio .....	69
8.22. Taxa de Conservação e Manutenção de Estradas.....	70
8.23. Custas judiciais e emolumentos.....	70

8.24. Contraprestações equivocadamente denominadas de taxas .....	71
8.25. Utilização potencial .....	72
8.26. Taxas e tarifas .....	73
8.27. Esgoto e água encanada .....	74
8.28. Encargos de capacidade emergencial .....	74
9. Contribuição de melhoria .....	74
9.1. Regras gerais .....	76
9.2. CTN, DL 195/67 e lei local .....	77
§ 1º .....	78
10. Caráter pessoal dos impostos .....	78
11. Capacidade contributiva .....	80
11.1. Capacidade contributiva, igualdade, liberdade e mínimo existencial .....	82
11.2. Capacidade contributiva e planos horizontal e vertical da igualdade tributária .....	82
11.3. Capacidade contributiva e indisponibilidade econômica da riqueza .....	84
11.4. Capacidade contributiva e mínimo existencial .....	84
11.4.1. Mínimo existencial, cesta básica e ICMS .....	86
11.4.2. Mínimo existencial, açúcar de cana e IPI .....	86
11.4.3. Mínimo existencial, deduções fiscais e correção monetária da tabela do IR .....	87
11.4.4. Mínimo existencial e Tribunal Constitucional Federal alemão .....	87
11.5. Capacidade contributiva e proibição de confisco .....	89
11.5.1. Proibição de confisco: EUA, Alemanha e Brasil .....	90
11.5.2. Proibição de confisco: a resposta “caso a caso” do STF a partir da razoabilidade .....	91
11.5.3. Proibição de confisco e contexto cultural do Estado .....	93
11.6. Capacidade contributiva e amplitude de aplicação .....	93
11.6.1. Progressividade do IPTU .....	94
11.6.2. Progressividade do ITBI .....	94
11.6.3. Capacidade contributiva e impostos pessoais, diretos e com finalidade fiscal. Ampliação gradual .....	95
11.6.4. IPVA .....	95
11.6.5. ITCD. Progressividade .....	95
11.6.6. Contribuições .....	96

11.6.7. ISS profissionais liberais.....	97
11.6.8. Taxa de Coleta de Lixo .....	97
11.6.9. Taxa de Fiscalização CVM.....	98
11.6.10. ICMS.....	98
11.6.11. Consolidação da superação do precedente: dos impostos pessoais, diretos e com finalidade fiscal à capacidade contributiva ...	98
11.6.12. Capacidade contributiva e finalidade extrafiscal ou diretiva.....	99
11.7. Progressividade.....	100
11.7.1. Progressividade na jurisprudência do STF .....	101
12. Fiscalização tributária e direitos individuais do contribuinte.....	103
12.1. Direitos individuais dos contribuintes, limitações constitucionais ao poder de tributar e direitos e garantias fundamentais .....	104
12.2. Apreensão de livros contábeis e documentos fiscais.....	105
12.3. Sigilo bancário .....	105
12.3.1. Crítica à decisão do STF sobre sigilo bancário.....	107
12.4. Compartilhamento de dados da UIF e da RFB com o MP .....	110
§ 2º .....	110
13. Impostos dissimulados por taxas .....	110
13.1. Taxa com base de cálculo do ITR e do ITCD.....	111
13.2. Taxa com base de cálculo vinculada ao patrimônio, ao volume da produção e ao número de empregados.....	111
13.3. Taxa e adoção de um ou mais elementos da base de cálculo de imposto.....	112
13.4. Taxa e patrimônio líquido ou faturamento.....	113
<b>ART. 146</b> .....	115
1. Competência do legislador complementar.....	115
2. Hierarquia entre lei complementar e lei ordinária .....	116
3. Revogação de lei complementar por lei ordinária.....	116
4. Lei complementar em matéria tributária e conformidade da legislação tributária.....	117
<b>INC. I</b> .....	118
5. Solução dos conflitos de competência.....	118
<b>INC. II</b> .....	121
6. Competência para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar .....	121

INC. III, ALÍNEAS “A” A “D” .....	123
7. Lei complementar das normas gerais de Direito Tributário .....	124
8. Função do Código Tributário Nacional.....	125
9. “Especialmente” .....	126
10. Definição de tributos e de suas espécies .....	126
11. Definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos previstos na Constituição .....	127
11.1. Competência dos Estados e Municípios na inexistência de lei complementar federal.....	127
11.2. Resolução do Senado. Alíquotas ITCD, ICMS e IPVA.....	128
11.3. Convênios CONFAZ. Benefícios fiscais ICMS.....	129
11.4. Contribuições não exigem lei complementar.....	129
11.5. Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários .....	131
11.6. Responsabilidade tributária de terceiros. Infrações. Lei estadual. Conflito. Norma geral federal .....	132
11.7. Compensação de ofício. Lei 9.430/96. Débitos parcelados sem garantia. Suspensão da exigibilidade do crédito.....	132
11.8. Responsabilidade tributária. Regulação por lei complementar .....	133
11.9. Extinção do crédito tributário. Dação em pagamento .....	134
11.10. Decadência e prescrição. Prazos, interrupção e suspensão .....	135
11.11. Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.....	136
11.11.1. Sociedade cooperativa e ato cooperativo. Natureza jurídica... ..	136
11.11.2. Operações com não associados. Incidência de tributos .....	137
11.11.3. Valores repassados aos profissionais cooperados. Exclusão da base de cálculo do ISS.....	138
11.11.4. “Adequado”. Imunidade e isenção .....	139
11.11.5. Seguridade social .....	139
11.11.6. Benefício tributário por lei complementar. Revogação por medida provisória.....	140
11.11.7. Inexistência de lei complementar para o adequado tratamento tributário das cooperativas.....	141
11.12. Tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.....	141
11.12.1. Critérios de diferenciação .....	142
11.12.2. Tributos abrangidos .....	143
11.12.3. Obrigatoriedade de adesão dos Estados e Municípios. Ausência de violação à forma federativa de Estado .....	144

11.12.4. Débitos tributários. Constitucionalidade da exclusão .....	145
11.12.5. Optantes pelo Simples. Impossibilidade de outros benefícios fiscais .....	145
11.12.6. Diferencial de alíquota de ICMS. Optante pelo Simples Nacional .....	146
<b>ART. 146-A</b> .....	147
1. Neutralidade da tributação. Prevenção de desequilíbrios da concorrência....	147
1.1. Cancelamento do registro. Cigarro .....	148
<b>ART. 147</b> .....	151
1. Territórios e Distrito Federal. Competência tributária .....	151
<b>ART. 148, INC. I, II E § ÚNICO</b> .....	152
1. Empréstimo compulsório. Natureza jurídica .....	152
1.1. Forma de restituição .....	152
1.2. Competência. Lei complementar .....	153
1.3. Finalidade .....	154
1.4. Anterioridade.....	155
1.5. Aplicação dos recursos vinculada à despesa .....	155
<b>ART. 149</b> .....	155
1. Contribuições especiais como espécie de tributo .....	156
2. Finalidade e destinação específicas .....	156
3. Exaurimento da finalidade. Perda do objeto. Extinção da contribuição ...	157
4. Referibilidade. Pertinência ao grupo .....	159
4.1. Casos SEBRAE e INCRA .....	160
4.2. Crítica às decisões SEBRAE e INCRA .....	162
5. Instituição por lei ordinária .....	163
6. Norma de competência do art. 149 .....	163
7. Espécies de contribuições especiais .....	163
8. Contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) .....	164
8.1. Situações de intervenção no domínio econômico .....	165
8.2. Intervenção setorial .....	166
8.3. Contribuições do Sistema S.....	167
9. Contribuições de categorias profissionais ou econômicas.....	167
9.1. Suspensão. Conselho de fiscalização profissional. Inadimplência de anuidades. Sanção política em matéria tributária.....	168
9.2. OAB. Anuidade. Limitação quantitativa. Liberdade de exercício da profissão e capacidade contributiva .....	168



9.3. Contribuição confederativa .....	169
9.4. Servidores públicos .....	170
9.5. “Imposto” sindical .....	170
§§ 1º, 1º-A, 1º-B E 1º-C.....	172
10. Contribuição previdenciária dos servidores públicos .....	173
10.1. Inativos e pensionistas .....	174
10.2. Lei estadual que aumenta as alíquotas da contribuição previdenciária dos servidores públicos .....	175
§ 2º AO § 4º .....	175
11. Imunidade. Receitas de exportação .....	175
12. Exportação indireta. <i>Trading companies</i> .....	177
13. Importação. Incidência .....	178
13.1. Importação de serviços .....	179
13.2. Bases de cálculo.....	179
13.3. Exclusão da capatazia do valor aduaneiro. Decreto 11.090/2022 ...	180
13.4. Limitação semântica da base de cálculo. Consequências para outros casos .....	181
13.5. Pessoa natural como contribuinte por equiparação .....	183
13.6. Possibilidade de incidência monofásica .....	184
<b>ART. 149-A E § ÚNICO</b> .....	185
1. Contribuição de iluminação pública .....	185
1.1. Taxa de iluminação pública. Inconstitucionalidade .....	185
1.2. EC 39/02 (CIP) .....	186
1.3. Fato gerador .....	187
1.4. Isonomia. Progressividade. Capacidade contributiva.....	187
1.5. Tributo de caráter <i>sui generis</i> .....	189
1.6. Aplicação dos recursos arrecadados. Custeio da iluminação pública na expansão e aprimoramento da rede .....	189

## SEÇÃO II

### Das Limitações do Poder de Tributar

1. Compreensão geral .....	189
<b>ART. 150</b> .....	190
1. Catálogo das limitações.....	190
<b>INC. I</b> .....	193
2. Legalidade geral .....	193

3. Legalidade tributária .....	193
4. Exceções à legalidade tributária .....	194
4.1. Medida provisória .....	194
4.2. Alteração das alíquotas do II, IE, IPI e IOF .....	196
4.3. Fixação das alíquotas do ICMS monofásico sobre combustíveis .....	197
4.4. Redução e restabelecimento das alíquotas da CIDE-Combustíveis .....	197
5. Redução do tributo e legalidade .....	198
6. Base de cálculo. Alteração por ato infralegal.....	198
7. Base de cálculo. Atualização monetária.....	198
8. Prazo de recolhimento .....	199
9. Declarações tributárias. Livros fiscais. Notas fiscais.....	199
10. Fixação do valor máximo. Delegação à Administração .....	201
11. Delegação da complementação de conceitos. Efeitos sobre o elemento quantitativo do tributo. Seguro de Acidente do Trabalho.....	202
12. Fator Acidentário de Prevenção (FAP). Regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) .....	203
13. Norma geral antielisiva. § único do art. 116 do CTN. Pretensão de ofensa ao princípio da legalidade tributária .....	204
14. Emolumentos. Reserva legal .....	207
<b>INC. II.....</b>	<b>208</b>
15. Igualdade .....	208
15.1. Igualdade na lei e igualdade perante a lei .....	209
15.2. Critério de comparação. Finalidade buscada. Relação de coerência entre critério e finalidade .....	210
15.3. Critérios legítimos e ilegítimos .....	211
15.3.1. Capacidade contributiva .....	212
15.3.2. Fomento às microempresas e empresas de pequeno porte .....	212
15.3.3. Desenvolvimento regional .....	213
15.3.4. Estímulo ao cooperativismo.....	214
15.3.5. Função social da propriedade .....	214
15.3.6. Absorção de mão de obra acima de quarenta anos.....	215
15.3.7. Ramo de atividade econômica.....	215
15.3.8. Finalidade ambiental. Reflorestamento.....	216
15.4. Benefícios fiscais. Extensão. Controle judicial .....	217
15.5. Diferenciações. Regime tributário .....	218
15.6. Diferenciação. ISS. Sociedades profissionais .....	218
15.7. Parcelamento tributário. Vedação de ingresso. Depósito judicial .....	221

15.8. Reclamatória trabalhista. Recebimento de parcela única. Incidência da alíquota maior do IR.....	222
15.9. Crime de apropriação indébita previdenciária. Representação fiscal para fins penais. Exaurimento do processo administrativo-fiscal .....	223
<b>INC. III, ALÍNEA “A” .....</b>	<b>224</b>
16. Irretroatividade .....	224
16.1. Ancoramento constitucional.....	225
16.2. Proteção para o destinatário da lei.....	226
16.3. Aplicação retroativa da substituição tributária. Inconstitucionalidade.....	226
16.4. Retroatividade da lei instrumental .....	227
16.5. Possibilidade de alteração do prazo de pagamento do tributo após o fato gerador.....	228
16.6. IR. Súmula 584 STF .....	229
16.6.1. Superação da Súmula 584 STF .....	230
16.7. Importação e exportação. Aspecto temporal da norma tributária. Violação à segurança jurídica.....	230
16.8. Lei interpretativa. Aplicação a ato ou fato pretérito.....	232
<b>INC. III, ALÍNEAS “B” E “C” .....</b>	<b>233</b>
17. Anterioridade tributária.....	233
17.1. Anualidade.....	234
17.2. Tipos de anterioridade .....	235
17.3. Medida provisória .....	235
17.4. Segurança jurídica. Objetivo maior.....	237
17.5. Revogação de benefício fiscal .....	238
17.6. Correção monetária .....	239
17.7. Prazo de recolhimento .....	240
<b>INC. IV.....</b>	<b>240</b>
18. Confisco.....	240
18.1. Significado e sentido .....	241
18.2. Aspecto quantitativo .....	241
18.2.1. Totalidade da carga tributária incidente .....	243
18.2.2. Razoabilidade e proporcionalidade .....	244
18.2.3. Cláusula aberta. Conceito jurídico indeterminado .....	245
18.2.4. Aumento de 4% para 14%. Ausência de efeito confiscatório ...	245
18.2.5. Alíquota de 300%. Cigarro. Ausência de efeito confiscatório .....	246
18.3. Aspecto qualitativo .....	247

18.3.1. Súmulas STF 70, 323 e 547 .....	247
18.3.2. Condicionamento. Desembaraço aduaneiro de bem importado. Pagamento de diferença tributária. Arbitramento da autoridade fiscal .....	248
18.3.3. Protesto da CDA.....	250
18.3.4. Notas fiscais. Exigência de garantia.....	250
18.3.5. ME ou EPP com débito. Vedação ao Simples Nacional .....	250
18.3.6. Indústria do cigarro. Interdição por inadimplemento tributário .....	251
18.3.7. ICMS. Guerra fiscal. Meio coercitivo para recolhimento de tributo.....	251
18.4. Taxa confiscatória .....	252
18.5. Amplitude de aplicação. Multas tributárias.....	254
18.5.1. Multas tributárias. Percentual .....	255
18.6. Controle judicial .....	257
<b>INC. V</b> .....	258
19. Liberdade de ir e vir. Proibição de limitação por meio de tributos .....	258
19.1. Valor justo .....	258
19.2. Natureza jurídica. Preço público .....	259
19.3. ICMS. Diferencial de alíquota. Restrição tributária à liberdade de tráfego .....	260
<b>INC. VI, ALÍNEAS “A” A “E”</b> .....	261
20. Imunidades .....	261
20.1. Classificação. Subjetivas e objetivas .....	262
20.2. Conteúdo. Direitos fundamentais .....	263
20.3. Compreensão e aplicação .....	264
20.4. Espécies tributárias abrangidas .....	266
20.5. Atendimento às obrigações acessórias .....	266
20.6. Contribuinte de Direito como beneficiário .....	267
20.7. Responsabilidade do substituto e do sucessor .....	267
20.8. Espécies de imunidades .....	268
20.8.1. Imunidade recíproca .....	269
20.8.2. Imunidade dos templos.....	270
20.8.2.1. Imóveis alugados .....	271
20.8.2.2. Cemitérios .....	272
20.8.2.3. Maçonaria .....	272
20.8.3. Imunidade dos partidos políticos e das suas fundações.....	272

20.8.4. Imunidade dos sindicatos dos trabalhadores.....	273
20.8.5. Imunidade das instituições de educação e de assistência social .....	274
20.8.5.1. Imunidade. Impostos sobre a importação. Entidades religiosas que prestam assistência social .....	276
20.8.5.2. Entidade beneficente. Compra de produtos na qualidade de contribuinte de fato.....	276
20.8.5.3. Entidade educacional. Energia elétrica. Contribuinte de fato.....	277
20.8.5.4. Imóveis ociosos. IPTU. Aplicação da imunidade.....	277
20.8.5.5. Imóvel vago. ITBI. Ônus de elidir a presunção é do Fisco .....	277
20.8.5.6. Ensino gratuito de língua estrangeira. Aplicação da imunidade .....	277
20.8.5.7. Importação. Confusão entre contribuinte de Direito e de fato .....	278
20.8.5.8. IOF. Aplicação de recursos da entidade assistencial. Imunidade .....	278
20.8.5.9. Entidade fechada de previdência privada .....	278
20.8.5.10. Imóveis como escritório e residência dos membros da entidade. Imunidade.....	278
20.8.5.11. Venda de ingressos de cinema. SESC. Imunidade.....	279
20.8.6. Regulação. Lei complementar .....	279
20.8.7. Requisitos materiais e requisitos formais .....	280
20.8.8. Imunidade dos livros, jornais e periódicos .....	282
20.8.8.1. Amplitude objetiva de aplicação .....	282
20.8.8.2. Livro eletrônico e leitor eletrônico .....	283
20.8.9. Imunidade do papel destinado à impressão.....	284
20.8.9.1. Outros insumos .....	284
20.8.10. Imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais ...	285
§ 1º .....	286
21. Exceções à anterioridade tributária.....	287
21.1. Tipologia das exceções.....	288
§ 2º .....	290
22. Imunidade às autarquias e fundações públicas.....	290
§ 3º .....	291
23. Imunidade às empresas públicas e sociedades de economia mista .....	291

23.1. Extensão da imunidade tributária recíproca às empresas públicas e às sociedades de economia mista .....	293
23.1.1. Capital social majoritariamente público e fechado.....	295
23.1.2. Prestação de serviço público de modo exclusivo .....	296
23.1.3. Ausência de violação à livre concorrência .....	296
23.1.4. Companhia de Saneamento de Sergipe. Sociedade de economia mista integrante da Administração indireta do Estado de Sergipe ....	297
23.2. Serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Inexistência de imunidade ao ISS.....	297
§ 4º .....	298
24. Templos religiosos. Partidos políticos, sindicatos dos trabalhadores e instituições de assistência social. Finalidades essenciais.....	298
§ 5º .....	299
25. Transparência tributária. Acesso à informação.....	299
25.1. Valor aproximado dos tributos. Influência na formação dos preços de venda.....	300
§ 6º .....	301
26. Benefícios fiscais, anistia ou remissão. Lei específica .....	302
§ 7º .....	303
27. Substituição tributária para frente.....	303
27.1. Direito à restituição da diferença do ICMS pago a mais. Base de cálculo efetiva inferior à presumida .....	305
27.2. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade.....	306
<b>ART. 151, INC. I A III</b> .....	307
1. Limites ao poder de tributar específicos à União .....	307
1.1. Princípio da uniformidade geográfica .....	307
1.2. Princípio da vedação de tratamento diferenciado em relação aos entes federativos .....	308
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 .....	309
1.4. Proibição de isenções heterônomas.....	309
<b>ART. 152</b> .....	310
1. Proibição de tratamento tributário diferenciado entre bens e serviços em razão da procedência ou destino .....	310

SEÇÃO III  
Dos Impostos da União

<b>ART. 153, INC. I A VII</b> .....	311
1. Competência tributária privativa da União. Impostos nominados .....	311
1.1. Imposto de Importação .....	312
1.1.1. Fato gerador.....	312
1.1.2. Momento da ocorrência do fato gerador. Violação à segurança jurídica .....	312
1.2. Imposto de Exportação .....	314
1.2.1. Fato gerador.....	314
1.2.2. Momento da ocorrência do fato gerador .....	314
1.3. Imposto de Renda .....	315
1.3.1. Renda e proventos. Conceito .....	316
1.3.2. Pensão alimentícia fundada no direito de família. Inconstitucionalidade .....	317
1.3.3. Indenizações .....	320
1.3.4. Juros e lucros cessantes .....	321
1.3.5. IRPJ e CSLL. Incidência sobre os valores atinentes à taxa Selic. Repetição de indébito tributário .....	323
1.3.6. Aplicações financeiras. Rendimentos. Correção monetária....	323
1.3.7. Resultados financeiros. Contratos de <i>swap</i> para fins de <i>hedge</i> . Lei 9.779/1999.....	325
1.3.8. Condenações trabalhistas .....	325
1.3.9. Resultados financeiros. Contratos de <i>swap</i> para fins de <i>hedge</i> . Lei 9.779/1999.....	325
1.3.10. Rendimentos recebidos acumuladamente.....	326
1.3.11. Depósitos bancários. Omissão de receita. Lei 9.430/1996 ....	326
1.3.12. Isenção. Proventos de aposentadoria. Requisitos legais. Ampliação por decisão judicial.....	328
1.3.13. Renda da pessoa jurídica .....	328
1.3.14. Compensação de prejuízos.....	328
1.3.15. Repartição de receitas. Titularidade do IR. Rendimentos pagos pelos municípios. Pessoas físicas ou jurídicas contratadas para prestação de bens ou serviços .....	330
1.4. Imposto sobre Produtos Industrializados.....	330
1.4.1. Fatos geradores .....	330
1.4.2. Conceito de produto industrializado .....	331

1.4.3. IPI na importação realizada por pessoa física .....	332
1.4.4. IPI na revenda de bens importados.....	333
1.4.5. Aspecto quantitativo .....	334
1.4.6. Cálculo. Estabelecimento de valores pré-fixados. Pautas fiscais. Reserva de lei complementar .....	335
1.5. Imposto sobre Operações Financeiras.....	336
1.5.1. IOF. Operações praticadas por empresas de <i>factoring</i> .....	337
1.5.2. IOF. Contratos de mútuo com quem não desenvolve atividade financeira ou análoga.....	338
1.6. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural .....	339
1.6.1. Propriedade rural x propriedade urbana .....	340
1.6.2. Incidência sobre domínio útil ou posse.....	342
1.6.3. Base de cálculo .....	343
1.7. Imposto sobre Grandes Fortunas .....	343
§ 1º .....	344
2. Legalidade atenuada para II, IE, IPI e IOF .....	344
§ 2º, INC. I E II.....	346
3. IR. Critérios de conformação .....	346
3.1. Generalidade e universalidade .....	346
3.2. Progressividade .....	347
§ 3º, INC. I A IV .....	348
4. IPI .....	349
4.1. Seletividade em função da essencialidade .....	349
4.1.1. Legitimidade da tributação indutora de comportamento .....	350
4.1.2. Seletividade e capacidade contributiva.....	353
4.1.3. Discricionariedade na fixação das alíquotas.....	354
4.1.4. Garrações, garrafas e tampas plásticas. Acondicionar água mineral. Bem essencial.....	356
4.2. Não cumulatividade.....	357
4.2.1. Compensação. Método do creditamento.....	357
4.2.2. Creditamento. Aquisição de insumos não tributados.....	358
4.2.3. Creditamento. Entrada com insumos tributados. Saídas isentas ou com alíquota zero.....	359
4.2.4. Aquisição de insumos da Zona Franca de Manaus. Credita- mento .....	360
4.3. Não incidência sobre a exportação .....	361
4.4. Redução sobre a aquisição de bens de capital .....	361



§ 4º, INC. I A III.....	361
5. ITR.....	362
5.1. Progressividade extrafiscal.....	362
5.2. Imunidade de pequenas glebas rurais .....	362
5.3. Fiscalização pelos Municípios.....	363
§ 5º, INC. I E II.....	363
6. Ouro. Ativo financeiro ou instrumento cambial. IOF .....	363
ART. 154, INC. I E II.....	364
1. Impostos residuais e extraordinários .....	365
1.1. Impostos residuais. Requisitos.....	365
1.2. Impostos extraordinários.....	365

#### SEÇÃO IV

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

ART. 155, INC. I A III.....	366
1. Impostos dos Estados e do Distrito Federal.....	366
1.1. Competência para os impostos estaduais .....	366
1.2. ITCD. Lei complementar .....	367
1.2.1. Fato gerador. Aspectos circunstanciais .....	367
1.2.2. Progressividade. Legitimidade .....	368
1.3. ICMS.....	369
1.3.1. Operações de circulação de mercadorias .....	370
1.3.1.1. Conceito de operações .....	370
1.3.1.2. Conceito de circulação .....	370
1.3.1.3. Extração de petróleo. Ausência dos elementos “operação” e “circulação” .....	371
1.3.1.4. Conceito de mercadoria .....	372
1.3.1.5. Economia digital. Software. Evolução regulatória.....	373
1.3.1.5.1. Convênio ICMS 106/2017. Violação da competência do legislador complementar .....	375
1.3.1.5.2. ICMS sobre operações com software. Não inci- dência .....	377
1.3.1.5.3. Bitributação. ICMS e ISS. Impossibilidade .....	381
1.3.1.6. As decisões do STF na ADI 1.945 e ADI 5.659. Aparente consolidação de entendimento .....	383
1.3.1.7. Habitualidade e natureza mercantil. Venda de salvados de sinistros .....	385

1.3.1.8. Energia elétrica. Demanda contratada.....	386
1.3.1.9. Base de cálculo .....	386
1.3.1.9.1. Venda para entrega futura .....	386
1.3.1.9.2. Inclusão do próprio montante do ICMS incidente ....	387
1.3.1.9.3. Inclusão do frete.....	387
1.3.1.9.4. Mercadorias dadas em bonificação .....	388
1.3.1.9.5. Encargos de financiamento .....	388
1.3.1.9.6. Valor de pauta fiscal .....	388
1.3.1.10. Conflito ICMS x ISS. Serviços gráficos. Embalagens ....	389
1.3.2. ICMS sobre serviços.....	390
1.3.2.1. Transporte.....	390
1.3.2.2. Comunicação e telecomunicação.....	391
1.3.2.2.1. Amplitude de incidência .....	392
1.3.2.2.2. Atividade de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade em qualquer meio. Ato preparatório ao serviço de comunicação .....	393
1.3.3. ICMS declarado e não recolhido. Crime.....	395
1.4. IPVA.....	397
1.4.1. Fato gerador.....	398
1.4.2. Aeronaves e embarcações.....	398
1.4.3. Aspectos quantitativos .....	399
1.4.3.1. Desconto para o bom motorista .....	399
1.4.3.2. Redução do IPVA. Contratação de empregados com mais de 40 anos.....	399
1.4.4. Recolhimento em Estado diverso daquele que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário.....	400
1.4.5. Cobrança do IPVA por Estado diverso da sede de empresa locadora de veículos. Filial em outro estado (distinção do Tema 708, RE 1.016.605).....	401
§ 1º, INC. I A IV .....	403
2. ITCD. Regras específicas de competência .....	403
2.1. Estado da situação do bem imóvel.....	403
2.2. Estado onde se processar o inventário ou o arrolamento.....	403
2.3. Situações envolvendo o exterior. Instituição regulada por lei complementar .....	404
2.4. Alíquotas máximas. Competência do Senado Federal.....	405
§ 2º, INC. I.....	405
3. ICMS. Regras específicas.....	405

3.1. Não cumulatividade.....	405
3.1.1. Aproveitamento do crédito. Nota fiscal inidônea .....	406
3.1.2. Incidência monofásica .....	407
3.1.3. Regime de diferimento e não cumulatividade .....	407
3.1.4. Telefonia. Processo industrial por equiparação .....	407
3.1.5. Creditamento. ICMS de serviços e de produtos desvinculados do processo de industrialização da mercadoria comercializada.....	407
3.1.6. Material de construção para ampliação do estabelecimento ...	408
3.1.7. Correção monetária dos créditos.....	408
<b>INC. II, ALÍNEAS “A” E “B”</b> .....	409
4. Impedimentos ao creditamento .....	409
4.1. Crédito presumido.....	410
4.2. Redução da base de cálculo. Isenção parcial. Estorno proporcional.....	410
4.3. Estorno. Opção por regime mais vantajoso .....	410
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 .....	411
4.5. Creditamento. Empresa prestadora de serviços de telefonia móvel. Aparelho celular. Cessão em comodato.....	412
<b>INC. III</b> .....	413
5. Seletividade. Faculdade .....	413
5.1. Energia elétrica e telecomunicações.....	414
<b>INC. IV</b> .....	418
6. Alíquotas. Operações interestaduais e de exportação .....	418
<b>INC. V E VI</b> .....	420
7. Alíquotas mínimas e máximas. Operações internas. Conflitos de Estados .....	420
<b>INC. VII E VIII</b> .....	420
8. Operações interestaduais. Alíquotas. Repartição do imposto.....	421
<b>INC. IX, ALÍNEA “A”</b> .....	422
9. Importação.....	423
9.1. ICMS-Importação. <i>Leasing</i> .....	424
9.2. Sujeito ativo. Estado em que localizado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria importada. Gás natural oriundo da Bolívia .....	424

ALÍNEA “B” .....	425
10. ICMS em operações mistas.....	425
INC. X.....	427
11. Imunidades relativas ao ICMS.....	427
ALÍNEA “A” .....	427
12. Exportações .....	427
13. Manutenção e aproveitamento dos créditos .....	429
ALÍNEA “B” .....	429
14. Operações interestaduais. Derivados de petróleo e energia elétrica.....	430
ALÍNEA “C” .....	430
15. Ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial.....	430
ALÍNEA “D” .....	431
16. Radiodifusão de recepção livre e gratuita .....	431
INC. XI.....	431
17. IPI. Base de cálculo do ICMS. Exclusão.....	431
INC. XII .....	432
18. Competência do legislador complementar.....	432
ALÍNEA “A” .....	432
19. Contribuintes .....	432
ALÍNEA “B” .....	432
20. Substituição tributária .....	432
ALÍNEA “C” .....	433
21. Regulação da compensação.....	433
ALÍNEA “D” .....	433
22. Definição do local das operações.....	434
ALÍNEA “E” .....	434
23. Desoneração das exportações.....	434
ALÍNEA “F” .....	435
24. Manutenção de crédito .....	435
ALÍNEA “G” .....	435
25. Benefícios fiscais. Acordo entre os Estados e o DF.....	435

25.1. Forma de concessão. Requisitos.....	436
25.2. Imunidade. Concessão por Constituição Estadual.....	437
25.3. Diferimento .....	438
25.4. Constitucionalidade de lei estadual ou distrital. Amparo em convênio do CONFAZ. Concessão de remissão de créditos de ICMS. Benefícios fiscais anteriormente julgados inconstitucionais .....	438
25.5. Remissão dos créditos tributários. Reinstauração dos benefícios tributários.....	439
25.6. Venda, realizada por locadora de veículos, de automóvel com menos de doze meses de aquisição da montadora .....	440
25.7. Processo legislativo estadual. Programa Catarinense de Recuperação Fiscal (REFIS-SC). Benefício fiscal de ICMS. Autorização CONFAZ. Estimativa de impacto orçamentário .....	440
ALÍNEA “H” .....	440
26. Incidência monofásica. Combustíveis e lubrificantes .....	441
ALÍNEA “I” .....	441
27. Integração do ICMS na sua base de cálculo .....	441
§ 3º .....	441
28. Imunidade. ICMS, II e IE .....	441
§ 4º E § 5º .....	442
29. ICMS monofásico. Combustíveis e lubrificantes.....	443
§ 6º, INC. I E II.....	444
30. IPVA. Alíquotas.....	444

## SEÇÃO V

### Dos Impostos dos Municípios

ART. 156, INC. I A IV .....	444
1. Impostos dos Municípios.....	444
1.1. IPTU .....	445
1.1.1. Base econômica.....	445
1.1.2. Aspecto quantitativo .....	445
1.1.3. Aspecto subjetivo.....	445
1.2. ITBI.....	446
1.2.1. Base de cálculo. Valor da transação. Valor de mercado .....	448
1.3. ISS.....	448

1.3.1. Aspecto material e conceito .....	448
1.3.2. Serviço x locação.....	450
1.3.3. <i>Leasing</i> .....	452
1.3.4. Amplitude da definição dos serviços.....	452
1.3.5. Conceito constitucional de serviços. Mutação. Artigos 109 e 110 do CTN. Plano de saúde e seguro-saúde.....	454
1.3.6. Franquia. Contrato empresarial. Essência de cessão de direitos sobre marca e produto.....	455
1.3.7. Operações mistas .....	458
1.3.8. Medicamentos produzidos por manipulação de fórmulas, sob encomenda. Subitem 4.07 da lista anexa à LC 116/03. Sujeição ao ISS.....	460
1.3.9. Local do estabelecimento x local da efetiva prestação .....	461
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.....	462
1.3.11. Conflito ISS x IPI.....	463
1.3.12. Conflito ICMS x ISS. Serviços gráficos. Embalagens .....	464
1.3.13. Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos de forma personalizada. Subitem 1.05. Lista anexa à LC 116/03 .....	465
1.3.14. Base de cálculo .....	466
§ 1º-A .....	467
2. Características do IPTU .....	468
2.1. Progressividade.....	468
2.2. Seletividade.....	468
2.3. Não incidência. Templos de qualquer culto. Entidades abrangidas pela imunidade tributária. Locatárias do bem imóvel .....	469
§ 2º, INC. I E II.....	470
3. Imunidade ao ITBI. Realização de capital de pessoa jurídica e transformações societárias .....	470
§ 3º, INC. I A III E § 4º .....	471
4. Lei complementar. Alíquotas. Exportações. Benefícios fiscais .....	472
4.1. Ato de improbidade administrativa.....	473
4.2. Sociedades profissionais. ISS fixo.....	473

**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> .....	477
1. CIDE-Combustíveis.....	478
1.1. Seletividade.....	478
1.2. Destinação dos recursos.....	478

**CAPÍTULO III  
DA POLÍTICA AGRÍCOLA E FUNDIÁRIA E DA REFORMA AGRÁRIA**

<b>ART. 184, § 5º</b> .....	478
1. Imunidade. Reforma agrária .....	479

**TÍTULO VIII  
DA ORDEM SOCIAL**

**CAPÍTULO II  
DA SEGURIDADE SOCIAL**

**SEÇÃO I  
Disposições Gerais**

<b>ART. 195</b> .....	481
1. Contribuições sociais de seguridade social .....	481
<b>INC. I</b> .....	483
2. Contribuições patronais.....	483
<b>ALÍNEA “A”</b> .....	484
3. Contribuição sobre a folha .....	484
3.1. Contribuição. Valor bruto. Nota fiscal. Cooperativas de trabalho ...	485
3.2. Empresa contratante de serviços. Cessão de mão de obra. Retenção de 11% .....	485

3.3. Salário-maternidade. Prestação previdenciária. Decorrência da licença-maternidade .....	486
3.4. Terço constitucional de férias gozadas .....	486
3.5. Contribuição previdenciária. Comissão paga pelas seguradoras aos corretores de seguros .....	487
3.6. Contribuição Previdenciária Patronal. Base de cálculo. Exclusão dos valores retidos a título de IR e de contribuição previdenciária a cargo do empregado .....	487
ALÍNEA “B” .....	488
4. Contribuição sobre a receita ou o faturamento.....	488
4.1. Redação original e redação atual .....	488
4.2. Conceitos envolvidos.....	488
4.3. COFINS .....	490
4.3.1. Legislação .....	490
4.3.2. Base de cálculo. Exclusão do ICMS .....	490
4.3.3. ICMS. Inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta. Possibilidade .....	491
4.3.4. Inclusão do IPI. Operações de venda realizadas por fabricantes ou importadores de veículos. Base de cálculo presumida em regime de substituição tributária. PIS e COFINS devidas pelos comerciantes varejistas.....	492
4.3.5. Base de cálculo. Inclusão da taxa da operadora de cartão de crédito .....	494
ALÍNEA “C” .....	495
5. CSLL .....	495
5.1. Conceito de lucro.....	495
5.2. CSLL e IRPJ. Dupla incidência sobre o lucro .....	496
INC. II.....	496
6. Contribuição do trabalhador. Regime geral de previdência social .....	496
INC. III .....	498
7. Contribuição sobre receita de concursos de prognósticos.....	498
INC. IV.....	498
8. Contribuições do importador de bens ou serviços .....	498
8.1. Base de cálculo. Valor aduaneiro .....	499
8.2. Majoração da alíquota em um ponto percentual. Aproveitamento integral dos créditos.....	501



§ 1º E § 2º .....	501
9. Orçamento da seguridade social .....	502
§ 3º .....	502
10. Empresa com débitos. Restrições com o Poder Público.....	502
§ 4º .....	503
11. Competência residual. Contribuições de seguridade social .....	504
§ 5º .....	504
12. Equilíbrio entre receita e despesa .....	505
13. Extensão da licença maternidade. Pai solteiro servidor público. Isonomia, legalidade e proteção da criança. Benefício criado. Fonte de custeio total...	505
§ 6º .....	505
14. Anterioridade nonagesimal.....	506
§ 7º .....	506
15. Imunidade às contribuições de seguridade social.....	506
§ 8º .....	508
16. Contribuição do segurado em regime de economia familiar .....	508
§ 9º .....	509
17. Contribuições patronais. Critérios quantitativos .....	510
18. CSLL. Alíquota específica para empresas financeiras e equiparadas.....	511
§ 10 E § 11 .....	511
19. Vedações. Moratória, parcelamento, remissão e anistia.....	512
§ 12 .....	512
20. COFINS e COFINS-Importação. Não cumulatividade.....	512
20.1. Não cumulatividade. Medida Provisória 135/2003. Lei 10.833/2003. Legalidade.....	513
20.2. Ativo imobilizado. Creditamento. Limitação. Lei 10.865/2004.....	513
20.3. Empresas prestadoras de serviços. Manutenção na sistemática cumulativa. Critério de discrimen. Isonomia. Ausência de afronta.....	514
20.4. Não cumulatividade. Isonomia e razoabilidade. Direito a creditamento. PIS. COFINS. Regimes cumulativo e não cumulativo. Transição .....	514
20.5. Possibilidade de apuração de créditos de PIS/COFINS na aquisição de insumos recicláveis. Prejuízos econômicos ao contribuinte industrial dedicado à reciclagem. Princípio do protetor recebedor .....	515
§ 13 E § 14 .....	515

CAPÍTULO III  
DA EDUCAÇÃO, DA CULTURA E DO DESPORTO

SEÇÃO I  
Da Educação

ART. 212, § 5º .....	516
1. Contribuição social do salário-educação .....	516
§ 6º .....	517

TÍTULO IX  
DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS GERAIS

ART. 239, § 1º AO § 5º .....	519
1. Contribuições para o PIS/PASEP .....	520
ART. 240 .....	521
1. Contribuições às entidades de serviço social (Sistema “S”) .....	521

**ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS**

ART. 41, § 1º AO § 3º .....	527
1. Revogação dos incentivos fiscais setoriais passados .....	527
ART. 74, § 1º AO § 4º .....	528
ART. 75, § 1º AO § 3º .....	528
1. CPMF .....	529
1.1. Eficiência fiscal x justiça tributária .....	530
ART. 76, § 1º AO § 4º .....	531
ART. 76-A, INC. I A V .....	532
ART. 76-B, INC. I A IV .....	533
1. Desvinculação de receitas .....	533
ART. 88, INC. I E II .....	534
1. ISS. Alíquota mínima .....	534