

Espécies tributárias

Em consonância com o art. 5º e 217 do CTN, e 145, 148 e 149 da CF, são espécies do gênero tributo:

- os impostos;
- as taxas;
- as contribuições de melhoria;
- os empréstimos compulsórios;
- as contribuições sociais.

Os impostos (art. 16, CTN)

De acordo com o art. 16, CTN, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que ocorre independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Várias são as espécies de impostos que se diferenciam quanto aos fatos geradores.

Vale salientar que, diferentemente do que ocorre com a contribuição de melhoria, o recurso arrecadado com os impostos não se destinam a uma obra pré-estabelecida, sendo a não vinculação do imposto com uma atividade estatal, sua principal característica.

Cada um dos entes políticos possui impostos que são a eles privativos, conforme será visto a seguir.

Os impostos da União (art. 153, CF)

A União tem competência para instituir impostos sobre:

- a) importação de produtos estrangeiros (II);
- b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE);
- c) renda e proventos de qualquer natureza (IR);
- d) produtos industrializados (IPI);
- e) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF);
- f) propriedade territorial rural (ITR);
- g) grandes fortunas;
- h) impostos residuais;
- i) impostos extraordinários.

a) Imposto sobre importação de produtos estrangeiros (II)

Segundo o art. 19, CTN, o Imposto sobre Importação tem como fato gerador o ingresso de produtos estrangeiros no território nacional, o que se dá após o desembarço aduaneiro da mercadoria importada.

É importante frisar que a simples entrada da mercadoria não caracteriza a incidência deste imposto; é necessário que esta mercadoria tenha permanência definitiva. Caso contrário todas as mercadorias de um país para o outro que fizessem escala por nossos portos ou aeroportos ensejariam a sua cobrança do imposto sobre importação.

Como já mencionado anteriormente, este imposto possui função tipicamente extrafiscal.

Em consonância com a Constituição Federal, o Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

O contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; II - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

Várias podem ser sua base de cálculo, como o preço de arrematação do produto, a sua quantidade multiplicada pelo seu comprimento, um preço de referência fixado pela Secretaria de Comércio Exterior.

Vale observar a regra da súmula nº 57, que determina que na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador.

b) Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE)

O Imposto de Exportação tem como fato gerador a saída de produto nacionais ou nacionalizados do território nacional.

Para efeitos de cobrança, a saída da mercadoria dá-se com a expedição da guia de exportação.

Em consonância com a Constituição Federal, o Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

O contribuinte do imposto é o exportador ou quem a lei a ele equiparar.

Assim, tal como o II, o Imposto sobre Exportação também possui função extrafiscal.

c) Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR)

De acordo com a Constituição Federal, o IR será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei, bem como não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a 65 anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.

Segundo o art. 43, CTN, o IR tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: 1. de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; 2. de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos como renda.

A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

O contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis, quer seja ele pessoa física ou jurídica. Possui função fiscal, e deve ser empregado como uma maneira de redistribuir a renda no país.

Vale ressaltar, ainda, que a venda de bens do ativo de uma empresa nunca pode ser tributada pelo IR.

d) Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

Em conformidade com a Constituição Federal, o IPI: I - é seletivo em função da essencialidade dos produtos; II - é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes; III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Segundo o art. 46, CTN, o IPI tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - a sua saída dos estabelecimentos; III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Pode-se dizer que a função fiscal do IPI prevalece sobre a extrafiscal, já que ele representa uma fonte de recursos importante para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Para a incidência deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

O contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar; III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Para os efeitos do IPI, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Segundo a Súmula 591 do STF, "a imunidade ou a isenção do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do Imposto Sobre Produtos Industrializados".

Vale reiterar que a alteração das alíquotas do IPI não precisa se dar por meio de lei, mas desde que a lei que institui o IPI tenha definido os limites desta alteração.

e) Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF)

Em se tratando do IOF, na realidade, tem-se diversos impostos sob esta mesma denominação, ou seja, o imposto sobre operações de crédito, o imposto sobre operações de câmbio, o imposto sobre seguro e o imposto sobre títulos ou valores mobiliários.

Em conformidade com a Constituição Federal, o Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, pode alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.

O contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei. De acordo com o art. 63, CTN, o IOF possui como fato gerador:

I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou a sua colocação à disposição do interessado;

II - quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

III - quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;

IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

De acordo com a Súmula 34 do TRF da 4ª Região, "os Municípios são imunes ao pagamento do IOF sobre suas aplicações financeiras."

Fica clara a função extrafiscal do IOF, intervindo na atividade econômica, seja ela de crédito seja de câmbio seja de seguro.

Assim, como o IPI, as eventuais alterações nas alíquotas do IOF não precisam se dar por meio de lei.

Finalmente, de acordo com a Constituição Federal, o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do IOF, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de 1%.

f) Imposto sobre propriedade territorial rural (ITR)

O art. 29, CTN, determina que o ITR tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município. A base de cálculo do imposto é o valor fundiário.

Segundo a Constituição Federal, o ITR terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

O contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Seu fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a simples posse do bem imóvel por natureza, localizado fora da área urbana do Município.

Vale ressaltar que o ITR não incide sobre pequenas glebas rurais (entre 30 e 100 ha), quando estas forem exploradas pelo proprietário, só ou com sua família e estes não possuírem outro imóvel.

g) Imposto sobre grandes fortunas (IGF)

O imposto sobre grandes fortunas ainda não foi instituído pela União, embora a União tenha competência para instituí-lo, por meio de lei complementar.

h) Imposto residuais

A possibilidade da instituição de impostos residuais está prevista nos arts. 154, I, e 155 e ss., CF, que determinam que somente a União poderá instituir, mediante lei complementar, outros impostos não previstos, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição Federal.

i) Imposto extraordinário

Segundo o art. 154, II, CF, a União poderá instituir, ainda, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Isso não significa que a guerra ou a sua iminência seja o fato gerador do imposto extraordinário, ela é somente a razão para a sua autorização. O imposto extraordinário terá, necessariamente, a mesma hipótese de incidência de um imposto da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

Observando-se as características do imposto extraordinário, tem-se que este poderá dar causa à existência de duas figuras: a) a bitributação, que ocorre quando duas pessoas políticas diferentes exigem tributo do mesmo sujeito passivo sobre a mesma hipótese de incidência. Normalmente é inconstitucional por caracterizar conflito de competências. Na hipótese do imposto extraordinário a bitributação é constitucional; e b) o *bis in idem*, o qual ocorre quando a mesma pessoa política exige por duas vezes o mesmo tributo, do mesmo sujeito passivo, sobre o mesmo fato gerador.

É, ademais, característica do imposto extraordinário a não observância ao princípio da anterioridade. Em conseqüência, a lei que o criar ou o aumentar pode ter eficácia imediata.

Os impostos dos Estados e do Distrito Federal

Em conformidade com o art. 155, CF, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- a) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD);
- b) 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); e
- c) propriedade de veículos automotores (IPVA).

a) Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD)

Segundo o art. 155, § 1º, CF, o ITCD: 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.

Segundo a Súmula 435 do STF, o imposto de transmissão *causa mortis*, pela transferência de ações, é devido ao Estado em que tem sede a companhia.

O ITCD terá a 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; bem como terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

Possui função fiscal, haja visto que tem por fim arrecadar dinheiro para os cofres do Estado, sendo que suas alíquotas são fixadas por cada um dos Estados ou pelo Distrito Federal, mas sempre observando a alíquota máxima prevista.

Segundo o art. 35, CTN, o ITCD tem como fato gerador: I - a transmissão, a qualquer título (mas não oneroso), da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos pontos I e II.

Nas transmissões *causa mortis* ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Segundo o art. 36, CTN, o ITCD não incide sobre a transmissão: I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito; II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra. O imposto também não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I do art. 36, CTN, em decorrência da retirada do sócio de pessoa jurídica a que foram conferidos.

De acordo com o art. 37, CTN, o disposto no art. 36, CTN, não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

Considera-se caracterizada a atividade preponderante de venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição, quando mais de 50% da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 anos anteriores e nos 2 anos subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas no artigo 36, CTN.

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

A alíquota do imposto poderá exceder os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

O montante do imposto é dedutível do devido à União, a título do IR, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

Em se tratando de ITCD, será considerado contribuinte, via de regra, o beneficiário do bem ou direito transmitido. Contudo, em se tratando de doações, o contribuinte poderá ser tanto o doador quanto o donatário, observando-se o definido em lei.

b) Imposto sobre 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)

O ICMS (tributo, este, que possui função fiscal) caracteriza-se como um imposto não cumulativo (ou seja, não gera o efeito cascata) e que possui alíquota diferenciada para cada produto sobre o qual incide, tendo em vista a maior ou menor relevância dos produtos ou serviços prestados.

O ICMS, relativo aos serviços de transportes e comunicações, tem como fato gerador:

I - a prestação do serviço de transporte, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, salvo quando o trajeto se contenha inteiramente no território de um mesmo Município; bem como

II - a prestação do serviço de comunicações, assim se entendendo a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora desse território.

Em consonância com o art. 155, § 2º, CF, o ICMS atenderá ao seguinte:

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 1/3 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, 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 - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX - incidirá também: a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço; b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá: a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar; 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, CF;

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.

Vale dizer, ainda, que o ICMS não incide sobre bens e produtos que saem do estabelecimento para uma simples demonstração. Porém, ele incide sobre aqueles bens que compõem, as chamadas "amostras grátis".

É controvertida a questão sobre a incidência ou não de um bem que sai de um estabelecimento com destino a outro do mesmo contribuinte. O art. 12, da LC nº 87/96 estabelece que neste caso incide o ICMS; enquanto que a Súmula 166 do STJ entende que não.

À exceção do ICMS e do estipulado no art. 153,1 e II, CF, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Seu lançamento é feito por homologação (mas nada impede que ele seja feito de ofício), sendo que a base de cálculo do imposto é o valor pago pela mercadoria, pelo transporte ou pelo serviço de comunicação, incluindo-se o ICMS em sua própria base de cálculo.

Contribuinte do imposto é o vendedor da mercadoria, o prestador do serviço de transporte intermunicipal ou interestadual e o prestador de serviço de comunicação.

Lembre-se: o ICMS pertencerá ao Estado onde a operação se realizou, mesmo que outro seja o Estado destinatário. Mas em se tratando de importação, o ICMS pertencerá ao Estado onde se encontra o estabelecimento que importou a mercadoria.

c) Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA)

O imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), que também possui função fiscal, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor, seja ele caminhão, carro de passeio, motos e até aeronaves.

Logo, é o direito de propriedade o objeto da tributação e não o veículo automotor.

O sujeito passivo, ou melhor, o contribuinte, é o proprietário do veículo, seja pessoa física ou jurídica.

As alíquotas são variáveis, privilegiando veículos nacionais (o que fere o princípio da isonomia, pois nem sempre quem tem um veículo importado tem maior capacidade contributiva).

O lançamento é feito por homologação pelo Estado onde está registrado o veículo.

São, contudo, imunes a este imposto os veículos utilizados pelos templos de qualquer culto, desde que nas atividades concernentes a estes; das instituições de assistência e de educação; e as pessoas jurídicas de direito público.

Os impostos dos Municípios

Segundo o art. 156, CF, compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- a) propriedade predial e territorial urbana (IPTU);
- b) 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);
- c) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (ISS).

a) Imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis a título oneroso (ITBI)

O ITBI tem como fato gerador a transmissão entre vivos de bens imóveis e de direitos a ele relativos situados na área do Município.

Diferentemente do ITCD, que incide sobre as transmissões de imóveis em razão do falecimento de seu proprietário, o ITBI somente incide sobre transmissões feitas entre pessoas vivas. Este, então, é seu fato gerador: a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física.

Outra diferença é que o ITCD exclui a incidência do imposto de renda, enquanto o ITBI não a exclui.

A base de cálculo do imposto é o valor pelo qual a transmissão do bem imóvel é registrada no Registro Imobiliário. O fato gerador ocorre no momento da transcrição do instrumento translativo do domínio no Registro Imobiliário.

O ITBI não incide sobre as transferências de imóveis envolvidos nas mutações das sociedades mercantis e pessoas jurídicas de direito civil, nos termos do art. 156, parágrafo 2º, I, CF. São os casos de colação de bens imóveis no capital das sociedades (integralização ou aumento do capital), fusão, incorporação, transformação, cisão e extinção, exceto se a sociedade dedicar-se preponderantemente ou totalmente a negócios imobiliários, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Suas alíquotas são fixadas em lei ordinária municipal, que também fixará seu contribuinte.

O lançamento do ITBI é feito por declaração do contribuinte, o que não impede o lançamento de ofício quando aquele for irregular.

Finalmente, de acordo com a Súmula 326 do STF, é legítima a incidência do ITBI sobre a transferência do domínio útil.

b) Imposto sobre a propriedade territorial e urbana (IPTU)

O IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza, acessão física, localizado na zona urbana do Município, excluídos os terrenos e prédios rústicos situados na zona rural, que são tributados pelo ITR.

Entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistemas de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para a distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 quilômetros do imóvel considerado.

A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, constante de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas como zona urbana.

Sua função primordial é a fiscal, contudo pode passar a extrafiscal, quando sua alíquota progressiva tiver como estimular a edificação de áreas urbanas.

A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel (preço à vista obtido do cálculo do terreno + construção), sendo contribuinte o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, e só pode ser fixada por lei.

Decisões do STF vêm reafirmando que o IPTU não pode ser progressivo. Todavia, em conformidade com a EC nº 29, as alíquotas do IPTU poderão ser progressivas em razão do valor venal do imóvel, quando houver um plano diretor municipal para implantar uma política de ocupação do solo urbano, bem como poderão ser progressivas no tempo (art. 182, parágrafo 4º) para obrigar o proprietário de terreno urbano a observar a política de organização urbana. Além disso, ainda segundo a EC nº 29, o IPTU poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

A Súmula 160 do STJ estabelece que é defeso ao Município atualizar o IPTU mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

c) Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)

O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS ou ISQN) tem como fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza, definidos taxativamente em lei complementar (atualmente, os serviços tributáveis pelo ISS estão na lista anexa à Lei Complementar nº 56/87).

O ISS incide sobre prestação de serviços de qualquer natureza realizada em favor de terceiros por profissionais autônomos ou empresas, o que exclui os serviços prestados em relação de emprego e os serviços públicos prestados por órgãos da Administração Pública, bem como o auto-serviço.

Quanto aos serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação não incide o ISS e sim o ICMS.

A base de cálculo do imposto é o valor do serviço prestado, sendo a alíquota máxima a de 5%, fixada pela Lei Complementar nº 100/99.

O contribuinte é o prestador do serviço, seja ele empresa ou trabalhador autônomo, e exige-se, ainda, que tal serviço seja prestado com habitualidade e fins lucrativos.

O imposto é devido no local onde estiver situado o estabelecimento prestador do serviço, nos termos do artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, à exceção do serviço de construção civil, que é devido para o Município onde se efetuar a prestação.

Em relação ao ISS cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Taxas

As taxas são cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios (competência comum ou concorrente), em razão do exercício regular do poder de polícia, ou em razão da utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Os serviços públicos consideram-se efetivamente utilizados pelo contribuinte quando por ele usufruído a qualquer título; potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

São serviços públicos específicos aqueles que possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública. Já os serviços públicos divisíveis são aqueles suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos usuários.

As taxas possuem como fato gerador, o exercício regular de um poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível.

O poder de polícia é a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática do ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades económicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais e coletivos.

Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Toda vez que uma atividade exige anuência do poder público, o poder público estará exercendo o seu poder de polícia, p. ex.: expedição de alvará, de licença.

O contribuinte da taxa é aquele que se utiliza do poder de polícia do Estado ou de algum serviço público, específico e divisível, colocado à sua disposição.

As taxas não podem ter base de cálculo ou fato gerador de imposto, tendo em vista que caracteriza a remuneração de alguma atividade estatal. Sendo assim, a taxa deve ter como base de cálculo o custo da prestação estatal posta à disposição ou efetivamente utilizada pelo contribuinte.

Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria, cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis, decorrente de obra pública, deve ser cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, e é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária.

Note-se que não é qualquer obra que enseja a cobrança da contribuição de melhoria, mas sim aquela que valorize o imóvel, como, p. ex., o asfaltamento de uma rua.

O limite total da contribuição de melhoria é a despesa realizada e o limite individual é o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (art. 145, III, CF e art. 81, CTN).

Em conformidade com o foi acima estudado, o tributo somente poderá ser exigido se a obra pública valorizar o imóvel, sendo certo que a contribuição de melhoria não poderá exceder ao custo total da obra, mesmo que a valorização advinda desta seja ainda maior. Vale observar, ainda, que a contribuição de melhoria só pode ser exigida após a conclusão da obra.

Em conformidade com o art. 82, CTN, a lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

- I - publicação prévia dos seguintes elementos: a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;

c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;

d) delimitação da zona beneficiada;

e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integraram o respectivo cálculo.

Empréstimos compulsórios (art. 148, CF, I e II)

Segundo o art. 148, CF, os empréstimos compulsórios poderão ser instituídos somente pela União, mediante lei complementar:

- para atender a despesas extraordinárias,
- decorrentes de calamidade pública, que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis,
- de guerra externa ou
- sua iminência (na hipótese do art. 148, I, CF, o princípio da anterioridade não precisa ser observado);
- no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, submetendo-se ao princípio da anterioridade.

A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Em consonância com o art. 15, § único, CTN, a lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate.

O fato gerador do empréstimo compulsório pode ser qualquer um que a lei complementar definir.

Contribuições especiais (art. 149, CF)**Espécies de contribuições especiais**

As contribuições especiais também são chamadas de parafiscais. O art. 149, CF, prevê três espécies de contribuições especiais, a saber:

- a) contribuições sociais, para o custeio da Seguridade Social, segundo o art. 195, CF;
- b) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas;
- c) contribuições de intervenção no domínio econômico (observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo).

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

a) Contribuições sociais para o custeio da Seguridade Social

As contribuições sociais para o custeio da Seguridade Social têm como finalidade o financiamento do sistema de seguridade social, sendo o grupo mais numeroso de contribuições. Estas contribuições podem ser criadas mediante lei ordinária.

A União pode, ainda, criar novas contribuições para o financiamento da seguridade social, desde que sejam não-cumulativas e não tenham fato gerador e base de cálculo das contribuições já existentes.

O art. 195, CF, prevê três espécies de contribuições sociais, para o custeio da Seguridade Social, a saber:

1. contribuição social dos empregadores, que se subdivide em
 - sobre o faturamento (COFINS),
 - sobre o lucro (CSLL),
 - sobre a folha de salários (contribuição social ao INSS, parte patronal);
2. contribuição social dos trabalhadores;
3. contribuição social sobre de prognósticos, ou seja, sobre o prêmio de casa Ictérica. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154,1, CF.

As contribuições sociais, para o custeio da Seguridade Social, não se submetem ao princípio da anterioridade. Todavia, as contribuições sociais, para o custeio da Seguridade Social, só poderão ser exigidas depois de decorridos 90 da data da publicação da lei que as

houver instituído ou aumentado, mas não precisam esperar até o próximo exercício financeiro em que tenha sido publicada esta lei (princípio da anterioridade). É o chamado princípio nonagesimal ou princípio da anterioridade mitigada.

b) As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas

O artigo 149, CF, autoriza a instituição de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, destinadas ao financiamento dos interesses dos corpos representativos das categorias.

São exemplos deste tipo de contribuição a anualidade da Ordem dos Advogados do Brasil, a contribuição para o SESC, SENAC (estas duas para os comerciários), SEBRAE, SENAI e SESI (estas duas últimas para os industriários).

c) Contribuição de intervenção no domínio econômico

Quando a União entender que determinado setor da economia precisa ser mais bem estruturado, pode instituir a contribuição de intervenção no domínio econômico, que tem como objetivo o financiamento da melhoria do desempenho deste setor da economia, p. ex.: o Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) foi instituído para o apoio do desenvolvimento da marinha mercante brasileira e para o financiamento da indústria de construção e reparação naval brasileira.