



*COORDENAÇÃO GERAL*

Celso Fernandes Campilongo

Alvaro de Azevedo Gonzaga

André Luiz Freire

# ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP

---

**TOMO 5**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO**

*COORDENAÇÃO DO TOMO 5*

Paulo de Barros Carvalho

Maria Leonor Leite Vieira

Robson Maia Lins

Editora PUCSP

São Paulo

2019

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP  
DIREITO TRIBUTÁRIO

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA**  
**DE SÃO PAULO**  
FACULDADE DE DIREITO

DIRETOR  
*Pedro Paulo Teixeira Manus*  
DIRETOR ADJUNTO  
*Vidal Serrano Nunes Júnior*

**ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP | ISBN 978-85-60453-35-1**

<https://enciclopediajuridica.pucsp.br>

CONSELHO EDITORIAL

Celso Antônio Bandeira de Mello  
Elizabeth Nazar Carrazza  
Fábio Ulhoa Coelho  
Fernando Menezes de Almeida  
Guilherme Nucci  
José Manoel de Arruda Alvim  
Luiz Alberto David Araújo  
Luiz Edson Fachin  
Marco Antonio Marques da Silva  
Maria Helena Diniz

Nelson Nery Júnior  
Oswaldo Duek Marques  
Paulo de Barros Carvalho  
Raffaele De Giorgi  
Ronaldo Porto Macedo Júnior  
Roque Antonio Carrazza  
Rosa Maria de Andrade Nery  
Rui da Cunha Martins  
Tercio Sampaio Ferraz Junior  
Teresa Celina de Arruda Alvim  
Wagner Balera

**TOMO DE DIREITO TRIBUTÁRIO | ISBN 978-85-60453-48-1**

*A Enciclopédia Jurídica é editada pela PUCSP*

Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo V (recurso eletrônico)

: direito tributário / coords. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018

Recurso eletrônico World Wide Web

Bibliografia.

O Projeto Enciclopédia Jurídica da PUCSP propõe a elaboração de dez tomos.

1. Direito - Enciclopédia. I. Campilongo, Celso Fernandes. II. Gonzaga, Alvaro. III. Freire, André Luiz. IV. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

## INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO

*Clélio Chiesa*

### *INTRODUÇÃO*

O art. 3º do Código Tributário Nacional define o tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Nesse sentir, tomando-se o tributo como norma que descreve no seu antecedente um evento lícito que quando ocorrido instaura um liame jurídico consistente no dever de pagar certa quantia em dinheiro de forma compulsória, instituir tributo é a tarefa legislativa de inserir na ordem jurídica leis veiculando tais tipos de normas.

### *SUMÁRIO*

Introdução.....	2
1. Tributo.....	2
2. Classificação dos tributos.....	6
3. Competência para a instituição de tributo.....	14
Referências .....	27

### *1. TRIBUTO*

No direito brasileiro o cidadão somente pode ser compelido a recolher certo valor em dinheiro aos cofres públicos a título de tributo se houver lei instituidora de tal exigência. Toda e qualquer pretensão desse tipo está sujeita ao princípio da estrita legalidade. Isto é, não pode existir tributo sem lei que o tenha criado. Nesse sentir,

instituir tributo significa criar lei veiculando a norma do tributo. Norma esta que contemplará em seu antecedente a descrição de uma situação que, se e quando ocorrida, dará ensejo o surgimento de vínculo jurídico que podemos qualificá-lo de tributário, tendo em consideração a definição de tributo.

O art. 3º do Código Tributário Nacional estabelece que:

“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Trata-se de preceptivo legal que tem como propósito apontar os aspectos determinantes da definição de tributo. Tudo indica que pretendeu o legislador apontar os elementos capazes de distinguir os vínculos jurídicos qualificados de tributos dos demais. Vamos então passar a examinar os termos utilizados para tanto.

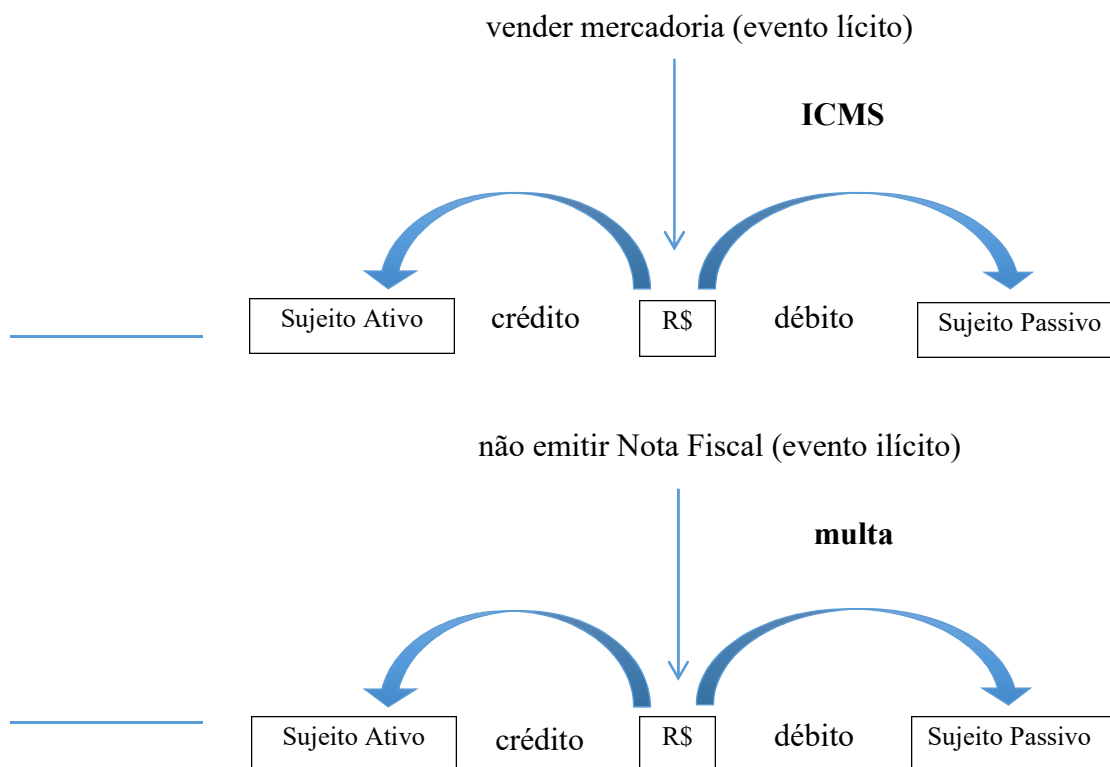
Parece-nos que o legislador utilizou a expressão “prestação pecuniária” para estabelecer que o objeto da prestação deve ser em dinheiro. Significa dizer que obrigações tributárias devem ser em dinheiro e não *in natura*. A norma deve estabelecer o dever de levar aos cofres públicos certa quantia em dinheiro não um outro bem qualquer.

Estabelece também que a prestação deve ser compulsória. O termo “compulsória” foi utilizado para separar o universo das relações jurídicas que surgem em decorrência da manifestação das partes interessadas (bilaterais) das relações jurídicas tributárias (unilaterais), que se instauram independentemente de qualquer manifestação volitiva. Trata-se de um vínculo que prescinde de qualquer manifestação de vontade. Aliás, a vontade, neste tipo de vínculo, é absolutamente irrelevante para a instauração do vínculo. O credor porque é obrigado a cobrar os tributos previstos em lei (atividade plenamente vinculada) e o contribuinte obrigado a pagar.

A expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” pode ser vista como uma redundância em relação do termo “moeda” e quanto ao trecho “cujo valor nela se possa exprimir” uma autorização para criação de tributos *in natura*, e com isso admitir que há uma contradição dentro na própria definição ou, como preferimos, ver nessa expressão apenas uma previsão de como a obrigação pode ser extinta. Consoante essa orientação, as obrigações somente poderiam ser em dinheiro, podendo a sua liquidação ser feita mediante o pagamento em dinheiro ou entrega de bens.

A cláusula “que não constitua sanção de ato ilícito” tem uma função importante

porque distingue o tributo de outras figuras de estrutura semelhante, como as penalidades pecuniárias aplicadas pela Administração Pública. Nota-se que o tributo tem como fato origem um evento lícito e não a prática de ato ilícito. O vínculo jurídico não surge em virtude da violação de alguma lei, mas por realizar eventos lícitos contemplados como hipótese de incidência de tributos.



Cumpra-se ressaltar que tributo, nos termos do art. 3º do CTN, é apenas o vínculo jurídico do primeiro exemplo (vender mercadorias). O segundo exemplo contempla uma hipótese de aplicação de penalidade pecuniária em virtude do não cumprimento do dever instrumental de emitir nota fiscal. Nada obstante isso, ambos são, segundo o que prescreve o Código Tributário Nacional, créditos tributários.

O art. 139 do Código Tributário Nacional prescreve que:

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Nota-se que, nos termos deste dispositivo, o crédito tributário tem como origem a chamada obrigação principal. Resta-nos, então, saber o que o Código Tributário Nacional considera obrigação principal.

O art. 113 do Código Tributário Nacional define o que são obrigações principais e acessórias, vejamos:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Vê-se, então, que o Código Tributário Nacional considera crédito tributário tanto o crédito oriundo de evento lícito como o decorrente da aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigações tributárias (ilícitos). Nesse sentido, as sanções pecuniárias aplicadas aos contribuintes pelo não pagamento de tributo ou pelo descumprimento de deveres instrumentais são obrigações que, na sistemática do Código Tributário Nacional, se enquadram nas chamadas obrigações principais.<sup>1</sup>

As obrigações acessórias, que nada possuem de acessórias, na medida em que podem subsistir sem a existência da denominada obrigação principal, como é o caso das hipóteses de imunidade e isenções,<sup>2</sup> são para o Código Tributário Nacional aquelas que se encontram na seara tributária, mas que o seu objeto não compreende o dever de entregar certa quantia em dinheiro ao fisco. São os chamados deveres instrumentos, tais como o dever de manter livros fiscais, emitir notas fiscais, prestar informações e outros. Todos, notem, não possuem cunho pecuniário.

A condição “instituída em lei” não representa, a nosso ver, um aspecto da

---

<sup>1</sup> Não será objeto deste estudo a análise do acerto ou desacerto dessa sistematização.

<sup>2</sup> Art. 14, do CTN: o disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela LCP 104, de 2001);

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

Art. 175, do CTN: excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

natureza da exigência tributária, mas uma condição de validade. Em outras palavras, a exigência não deixará de ser tributária por não ter sido instituída por lei, mas será irregular. Neste aspecto, acreditamos que o legislador quis deixar claro que os tributos somente podem ser instituídos por lei. Isto é, por instrumento primário e não secundário.

De igual sorte, a parte final formada pela expressão “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” não é elemento determinante da natureza jurídica da exigência tributária. Significa dizer que a exigência não deixará de ser tributária por não estar sendo cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Tudo indica que o legislador pretendeu esclarecer que a ação de tributar deve ser instrumentalizada por meio de atos administrativos vinculados.<sup>3</sup> Nesse sentido, a cobrança dos tributos é imperativa para a Administração. Não cabe a ela decidir se cobra ou não. Caso exista lei prevendo a tributação, deve o administrador exigir o tributo, sob pena de responder pelos eventuais prejuízos causados ao erário.

Assim, podemos dizer que são suficientes para caracterizar certa prestação como sendo tributo os elementos “ser em dinheiro, compulsória e não se constituir em sanção de ato ilícito”. O requisito “instituída em lei” é pressuposto de validade e a determinação para que seja “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” não interfere na validade, mas dirige-se ao titular do crédito, estabelecendo que não poderá exercer nenhum juízo sobre cobrar ou não o tributo. Quer dizer, se há lei prevendo a incidência de tributo, o gestor deve exigir o pagamento do mesmo. Não é uma faculdade. É uma imposição. Se não o fizer, deverá responder pelos eventuais prejuízos causados ao erário, além de outras sanções previstas pelo sistema.

## ***2. CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS***

Os tributos como sendo prestações pecuniárias criadas por uma das pessoas políticas por meio de leis que descrevem um evento lícito que, se e quando realizado, dão ensejo, independentemente da vontade das partes envolvidas, ao surgimento de um liame

---

<sup>3</sup> Leciona Celso Antônio Bandeira de Mello que atos vinculados são “os que a Administração pratica sem margem alguma de liberdade para decidir-se, pois a lei previamente tipificou o único possível comportamento diante de hipótese prefigurada em termos objetivos” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, p. 424).

jurídico em que o sujeito ativo tem o direito de exigir certa quantia em dinheiro e o sujeito passivo o dever de pagá-la, podem ser classificados em vinculados e não vinculados.

Tal classificação está fundada em critérios exclusivamente jurídicos, pois como assevera Geraldo Ataliba, é “despropositado, anticientífico e absurdo o jurista recorrer a qualquer critério, pré-jurídico ou metajurídico, para estabelecer uma classificação jurídica do instituto que estuda. Não é lícito ultrapassar os limites do fenômeno que se põe como objeto do nosso estudo: o direito positivo. A realidade jurídica esgota-se no fenômeno jurídico”.<sup>4</sup>

Há tributos que podem ser instituídos pelas pessoas políticas independentemente de qualquer atuação prévia do ente tributante e há outras que exigem, para sua instituição regular, que a Administração atue proporcionando àquele que está sendo tributado uma utilidade. Assim, tendo em vista esse aspecto, ou seja, a necessidade ou não de uma atuação prévia para o exercício regular da competência impositiva atribuída ao ente tributante, é que os tributos são classificados em vinculados e não vinculados.

A vinculação não é em relação à destinação do produto arrecadado, mas se para caso, se exige ou não uma contraprestação como condição para o exercício regular dessa competência. Em outros termos, há tributos que podem ser instituídos pelas pessoas políticas sem a necessidade de uma atuação prévia direta ou indiretamente dirigida àquele que será obrigado a pagá-lo e há os que somente poderão ser instituídos se o poder público proporcionar uma contrapartida.

Os tributos não vinculados são representados pelos impostos. Nos termos do art. 16 do Código Tributário Nacional, imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Significa dizer que, dentro das competências outorgadas a cada uma das pessoas políticas, o legislador pode instituir lei contemplando como hipótese de incidência os eventos autorizados na Constituição Federal independentemente de qualquer contrapartida àquele que será submetido à tributação. Por isso são denominados de tributos não vinculados a uma atuação estatal. O exercício da competência não está condicionado a uma atuação específica da pessoa política competente para tributar.

Os tributos vinculados, por sua vez, exigem, como condição para a instituição

---

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, p. 113.



regular uma atuação prévia do poder público. Trata-se, insiste, de condição de validade da exigência. A cobrança somente poderá ser realizada se ação já tiver sido concretizada. Em palavras outras, primeiro a Administração deve atuar e, em decorrência dessa atuação, pode exigir uma contrapartida de maneira compulsória dos beneficiados com a sua intervenção.

Portanto, o termo “vinculado” é usado não para se referir à vinculação do produto da arrecadação à determinada finalidade, mas a necessidade de existir por parte da Administração uma ação prévia dirigida àqueles que serão tributados. Nesse sentir, vinculados são todos os tributos que a sua instituição regular está condicionada à existência de uma prévia atuação estatal dirigida àqueles que serão submetidos à tributação, independentemente do nome eventualmente atribuído à exigência.<sup>5</sup>

Os tributos vinculados são representados no Brasil pelas taxas e contribuição de melhoria. As taxas podem ser desdobradas em taxas de serviço e poder de polícia. Não há permissão para a cobrança de taxas de uso em nosso Sistema.

Nos termos do art. 145, da Constituição Federal:

“A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – **impostos**;

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

III – **contribuição de melhoria**, decorrente de obras públicas” (grifamos).

O art. 77 do Código Tributário Nacional, por sua vez, estabelece que:

“as taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Não é qualquer prestação de serviço público que dá ensejo à cobrança de taxa de serviço. Esse tributo somente pode ser exigido em relação aos serviços considerados

---

<sup>5</sup> Art. 4º do CTN: a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei.

essenciais e cuja fruição puder ser individualmente mensurada. Vale dizer, se os serviços não são considerados essenciais pelo ordenamento jurídico não poderão dar ensejo à exigência de tributo da espécie taxa. O poder público pode exigir uma contrapartida em dinheiro, mas não sob o regime tributário, ou seja, a obrigação não pode ser compulsória. Neste caso, o usuário poderá ou não contratar o serviço e, caso contrate, aí sim será obrigado a pagar pelo serviço. O vínculo jurídico não surge independentemente da vontade das partes envolvidas, depende de uma manifestação de interesse do usuário na contratação do serviço para a formação do vínculo jurídico. A relação é bilateral. Conseqüentemente, a contraprestação exigida não se caracteriza como tributo, mas como preço público, pois a obrigação não é imposta de modo unilateral.

Nas taxas de serviço o vínculo jurídico se instaura independentemente da vontade das partes, ou seja, se existe serviço público essencial passível de ser mensurado e ele está à disposição, os beneficiados devem ser compelidos a pagar certa quantia em dinheiro a título de taxa. Trata-se de prestação pecuniária compulsória. São exemplos desse tipo de serviços, dentre inúmeros outros, o serviço de esgoto, água encanada e coleta de lixo.

Afirmamos que o serviço deve ser passível de mensuração porque a cobrança deve ser realizada de acordo com a intensidade de uso do serviço. Não é uma exigência que é orientada pelo princípio da capacidade contributiva, mas pelo princípio da retributividade. A cobrança deve estar atrelada à intensidade do uso do serviço. Assim, quanto mais água o usuário gastar, por exemplo, maior deverá ser o valor exigido, independentemente da capacidade contributiva do usuário, a qual poderá até ser levada em consideração para fins de adoção de políticas públicas visando assegurar que todos tenham acesso aos serviços públicos, mas não como condição de validade da exigência.

Tanto a Constituição Federal (art. 145, II,) como o Código Tributário Nacional (art. 77) exigem que o serviço seja específico e divisível, ou seja, as pessoas políticas somente podem cobrar taxas em relação aos serviços em que for possível a individualização do serviço e que seja factível ser realizada a mensuração individual da fruição de cada um dos usuários. São pressupostos que, necessariamente, devem ser observados. Deste modo, nas hipóteses em que o serviço público, apesar de ser essencial, não é passível de ser individualizado e mensurada sua fruição, o poder público não pode exigir taxa de serviço. Por isso que, por exemplo, o serviço de iluminação pública, apesar

de ser um serviço público essencial não se pode exigir taxa em decorrência deste serviço. É certo que atualmente os Municípios estão autorizados a exigir uma contribuição referente aos serviços de iluminação pública. Tal exigência será examinada mais adiante.

É importante ressaltar que como se trata de tributo e a obrigação pode ser imposta de maneira unilateral, o simples fato do serviço estar à disposição do usuário já autoriza o poder público a exigir certo valor, ainda que mínimo, a título de taxa pelo serviço colocado à disposição.

“O art. 79 do Código Tributário Nacional estabelece que “os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

**I – utilizados pelo contribuinte:**

a) **efetivamente**, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) **potencialmente**, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

**II – específicos**, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

**III – divisíveis**, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários” (grifamos).

Portanto, se o serviço é público, essencial, sua fruição é passível de ser individualmente mensurada e se encontra à disposição dos usuários, o poder público pode exigir taxa de serviço, ainda que o usuário não esteja utilizando o serviço.

A competência para a instituição das taxas de serviços é privativa. Não é comum nem concorrente, apesar de todas as pessoas políticas possuírem tal aptidão, eis que a atuação das pessoas políticas é restrita ao “âmbito de suas respectivas atribuições”. Significa dizer que compete à pessoa política que, no âmbito de suas atribuições, estiver proporcionando o serviço a prerrogativa de cobrar a respectiva taxa.

Há também a figura das tarifas. Em direito tributário, a nosso ver, as tarifas não se constituem em uma categoria autônoma de tributo. O termo “tarifa” ora é utilizado pela legislação para referir-se a uma taxa ora para referir-se a um preço público. Assim, a depender do uso que for feito, será definido seu regime jurídico: taxa ou preço público. Tarifa de ônibus, por exemplo, é preço público. Tarifa cobrada pelo fornecimento de água: taxa.

É importante ressaltar também que as taxas não poderão ter base de cálculo

própria de impostos (art. 145, § 2º, CF). Trata-se, em verdade, de regra que visa coibir que uma taxa seja transmutada em imposto e vice-versa, na medida em que base de cálculo conjugada com alíquota definem o montante a ser pago. Cumpre-nos, quanto a esse aspecto, registrar que o Supremo Tribunal Federal admite que haja identidade parcial entre a base de cálculo de impostos e taxas. É o entendimento que ficou consolidado na Súmula Vinculante 29:

“é constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”.

As taxas de poder de polícia são contrapartidas em dinheiro que a Administração pode exigir em decorrência do exercício do poder de polícia.

Nos termos do art. 78 do Código Tributário Nacional:

“considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de 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 econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”.

Sabe-se que as pessoas políticas podem, por meio de lei, estabelecer limitações à ação dos particulares visando compatibilizar os diversos interesses. São medidas necessárias à convivência em sociedade. Não se pode deixar ao alvedrio de cada um fazer o que bem entender. Instaurar-se-ia o caos social.

Nesse sentir, toda vez que a Administração tiver que atuar visando limitar a ação dos particulares, aqueles que desencadearam a necessidade do exercício de tal atividade, devem pagar certa quantia em dinheiro, de maneira compulsória, a título de taxa de polícia. Deste modo, se alguém pretende, por exemplo, abrir uma farmácia deve obter autorização para tanto. De igual forma, se alguém pretende construir, é necessário solicitar a expedição de alvará de construção e submeter-se ao controle do poder público. Em ambos os casos, os responsáveis por desencadear a necessidade do exercício do poder polícia devem pagar um valor a título de taxa de polícia.

No que tange à necessidade do efetivo exercício de poder de polícia, como

condição para a exigência regular desta taxa, o Supremo Tribunal Federal tem decidido que ele é necessário. Isto é, a taxa somente pode ser exigida se houver exercício do poder de polícia. Ocorre que, nada obstante entenda ser condição necessária para a cobrança da taxa de polícia a existência do exercício do poder de polícia, admite como prova suficiente para a comprovação do efetivo exercício do poder de polícia a existência de estrutura para a realização da fiscalização, como se pode verificar nos julgados abaixo transcritos.

“EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. Tributário. Taxa de Localização e Fiscalização. Efetivo exercício do poder de polícia. Obrigoriedade. Verificação. Revolvimento de fatos e provas. Vedação. Súmula 279/STF. 1. **Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a efetividade do exercício do poder de polícia é imprescindível para a cobrança de taxas de localização e fiscalização.** 2. O Tribunal de origem, a partir do contexto fático e probatório dos autos, notadamente diante do fato de que a empresa “ficou inativa durante todo o ano calendário de 1998”, entendeu pela inversão do ônus da prova, “cabendo agora à Fazenda Pública demonstrar que a empresa estava, de fato, em atividade, desconstituindo a mencionada presunção”. A partir de tal premissa concluiu que o poder de polícia, supostamente exercido, não foi efetivo. 3. Para ultrapassar o entendimento do Tribunal de origem e acolher a pretensão do agravante acerca da alegada legitimidade da cobrança da Taxa de Fiscalização de Localização e Funcionamento (TFLF), seria necessário reexaminar o conjunto fático-probatório dos autos, o que não é cabível em sede de recurso extraordinário. Incidência do enunciado da Súmula 279 da Corte. Precedentes. Nego provimento ao agravo regimental” (STF, Primeira Turma, AI 561.701 AgR/MG, rel. Min. Dias Tofoli, j. em 15.02.2017 – grafamos).

“EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TAXA DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTO. CONSTITUCIONALIDADE. BASE DE CÁLCULO. PROPORCIONALIDADE COM O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL DE FISCALIZAÇÃO. PRECEDENTES. 1. **Nos termos da jurisprudência da Corte, a taxa de renovação de licença de funcionamento é constitucional, desde que haja o efetivo exercício do poder de polícia, o qual é demonstrado pela mera existência de órgão administrativo que possua estrutura e competência para a realização da**

**atividade de fiscalização.** 2. A base de cálculo da taxa de fiscalização e funcionamento fundada na área de fiscalização é constitucional, na medida em que traduz o custo da atividade estatal de fiscalização. Quando a Constituição se refere às taxas, o faz no sentido de que o tributo não incida sobre a prestação, mas em razão da prestação de serviço pelo Estado. A área ocupada pelo estabelecimento comercial revela-se apta a refletir o custo aproximado da atividade estatal de fiscalização. 3. Agravo regimental a que se nega provimento” (STF, Primeira Turma, RE 856.185/PR, rel. Min. Roberto Barroso, j. em 24.09.2015 - grifamos).

“EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Princípios do contraditório e da ampla defesa. Ofensa reflexa. Tributário. Taxa de fiscalização de engenhos de publicidade. Constitucionalidade. Exercício do poder de polícia. Estrutura de fiscalização. Base de cálculo. Correspondência com a atividade de fiscalização. Enquadramento dos engenhos. Reexame dos fatos e das provas. 1. A afronta aos princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, dos limites da coisa julgada ou da prestação jurisdicional, quando depende, para ser reconhecida como tal, da análise de normas infraconstitucionais, configura apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal. 2. Ambas as Turmas do STF têm reconhecido a constitucionalidade da cobrança da taxa de fiscalização de engenhos de publicidade. 3. **O STF admite como um dos elementos comprobatórios do exercício do poder de polícia a existência de uma estrutura de fiscalização devidamente instalada (RE 588.322/RO).** 4. Para dissentir do entendimento do Tribunal de origem acerca da correspondência da base de cálculo com a atividade de fiscalização e do correto enquadramento dos engenhos de publicidade, seria necessário o reexame do conjunto fático probatório dos autos. Incidência da Súmula 279/STF. 5. Agravo regimental não provido” (STF, Primeira Turma, ARE 802.2894 AgR/MS, rel. Min. Dias Toffoli, j. em 29.05.2015) grifamos.

Nota-se, então, que o valor pago a título de taxa de polícia, em última análise, visa ressarcir a Administração dos gastos incorridos com a realização do controle de determinadas atividades. Logo, o valor exigido deve ter como referencial justamente os gastos realizados para exercer o poder de polícia. Em outras palavras, o valor deve ser

graduado tendo em conta os gastos que o exercício do controle gerou.

O legislador não está autorizado a definir livremente o valor a ser cobrado a título de taxa de polícia. É certo que não foram estabelecidos critérios objetivos no texto constitucional e nem no Código Nacional Tributário para o cálculo do valor a ser pago a título de taxa de polícia. Contudo, isso não quer dizer o legislador está livre fixa-lo, sem a observância de qualquer critério. A nosso ver, a diretiva que deve orientar a fixação dos critérios para a determinação do valor a ser pago a título de taxas, é o da neutralização das despesas incorridas com a prestação do serviço ou do exercício do poder de polícia. Nada além disso, pois não pode a Administração pretender auferir lucro com a prestação de serviços públicos imprescindíveis e com o exercício do poder de polícia. Nesse toar, há que existir uma correlação entre a intensidade dos gastos para o exercício da atividade de polícia e o montante a ser cobrado. O legislador deve eleger critérios capazes de mensurar os custos do exercício do poder de polícia.

### **3. *COMPETÊNCIA PARA A INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO***

A competência para a criação de lei instituidora de tributos foi outorgada no sistema jurídico brasileiro à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Há no próprio texto constitucional uma demarcação do âmbito de atuação de cada um dos entes federativos. Como bem destacado por Lucas Galvão de Britto, “Um sujeito é competente para produzir as normas gerais e abstratas porque a Constituição prescreve sua competência”.<sup>6</sup>

“Competência”, com as acepções encontradas no direito positivo e na doutrina, é — pondera Paulo de Barros Carvalho — “termo próprio do vocabulário técnico-jurídico. Quando empregado na Constituição para autorizar as pessoas políticas, falamos em ‘competência tributária’. Trata-se de especificação da competência legislativa, posta como aptidão de que são dotadas aquelas pessoas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento, e que se opera pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo”.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo*, p. 114.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário e método*, p. 236.

No tocante aos impostos, o constituinte apontou na própria Constituição os eventos que podem ser eleitos pelos legisladores das unidades federativas para fins de incidência dos impostos de suas competências.

O art. 153 da Constituição Federal traz a lista dos fatos que podem ser tributados pela União por meio de impostos, vejamos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III – renda e proventos de qualquer natureza;

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI – propriedade territorial rural;

VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar”.

O art. 155 da Constituição Federal lista os fatos que podem ser tributados por meio de impostos pelos Estados e Distrito Federal:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III – propriedade de veículos automotores”.

O art. 156 da Constituição Federal, por sua vez, elenca os fatos que podem ser tributados pelos Municípios por meio de impostos:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

As listas são taxativas, pelo menos em relação aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Significa dizer que esses são os fatos que podem ser tributados pelas unidades federativas por meio de impostos. Não há uma competência ilimitada para a



criação de impostos. Os “fatos geradores” possíveis dos impostos já estão indicados no próprio texto constitucional, permitindo-se apenas que novos fatos venham a ser tributados pela União, caso não coincidam com nenhum dos enumerados nos dispositivos mencionados nos arts. 153, 155 e 156, todos da Constituição Federal. Portanto, insistindo, há uma lista da União, uma dos Estados e Distrito Federal e outra dos Municípios, sendo que outros fatos não previstos nas referidas listas podem ser objeto de tributação pela União desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição (art. 154, I, CF).

O art. 154 prescreve que:

“Art. 154. A União poderá instituir:

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

Apesar de existir a permissão para a União tributar por meio de impostos outros fatos além dos expressamente enumerados, a regra do art. 154, I, da Constituição Federal, é importantíssima, eis que ela não permite a repetição de tributação sobre o mesmo fato, na medida em que proíbe que os novos impostos tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição. Em outros termos, veda o *bis in idem* e/ou a bitributação.

Também não podemos esquecer da previsão do art. 147 da Constituição Federal. Consoante este dispositivo, compete à União, em Território Federal, instituir os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Desta forma, na eventualidade de serem criados Territórios Federais, a União poderá instituir também os impostos elencados no art. 155 da Constituição Federal e, se o Território Federal não estiver dividido em Municípios, também os previstos no art. 156 da Constituição Federal. Isso implica em dizer que, por exemplo, a União pode, nos territórios não divididos em Municípios, instituir o ICMS, o ISS e os demais impostos previstos nos arts. 155 e 156 da Constituição Federal.

Essa tão bem engendrada demarcação da competência impositiva dos impostos não foi estendida às denominadas contribuições. Muitas são as contribuições. A desorganização é tal que é até difícil sistematizar essa categoria. Aqui, sem rigor

científico, vamos apenas apontar as diversas contribuições, sem nos preocuparmos em construir uma classificação das mesmas. Feita esta advertência, podemos elencar as seguintes contribuições: a) contribuição de melhoria; b) contribuições sociais, as quais são subdivididas em: i) contribuições de intervenção no domínio econômico; ii) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas; iii) contribuições destinadas a financiar a seguridade social; iv) contribuição destinada a custear os gastos com iluminação pública.

A contribuição de melhoria é um tributo que pode ser instituído por qualquer uma das pessoas políticas que realizar obra pública que implique em valorização imobiliária dos imóveis circunjacentes. O tributo deve ser cobrado dos proprietários de imóveis beneficiados com a valorização decorrente de obra pública. Não se trata de um compartilhamento de custo de obra pública, mas um tributo que incide sobre a mais valia, isto é, sobre a valorização imobiliária e não sobre o imóvel.

Na cobrança de referido tributo, consoante o art. 81 do Código Tributário Nacional, a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. Além disso, deve ser observado o procedimento previsto no art. 82 do CTN e demais preceptivos que disciplinam o procedimento de cobrança, inclusive os da respectiva unidade federativa instituidora da contribuição.

Nota-se que, nos termos deste dispositivo, na cobrança deve ser observado o limite total (custo da obra) e o limite individual (a valorização de cada imóvel). Portanto, observados esses critérios, o montante arrecadado nunca pode ultrapassar o custo total da obra e o montante cobrado individualmente de cada proprietário de imóvel beneficiado não pode ser superior à valorização.

Por outro giro, a Constituição de 1988 não fez previsão de limites, apenas estipulou que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (art. 145, III, CF). Logo, em virtude dessa redação, surgem duas interpretações possíveis: a) que não há impedimento para a instituição de limites pela lei complementar; b) que a lei complementar não pode criar limites não previstos pelo legislador constituinte.

Então, consoante a primeira orientação, os limites previstas no art. 81 do CTN teriam sido recepcionados pela nova ordem jurídica e, conseqüentemente, estariam em plena vigência. Já de acordo com o outro entendimento, os limites do referido dispositivo não teriam sido recepcionados. Nessa linha de raciocínio, o legislador ordinário não teria que respeitar o limite total para fins de cobrança da contribuição de melhoria. O limite individual, por sua vez, teria que ser respeitado mesmo que não estivesse previsto em lei complementar, pois decorre da própria essência da contribuição de melhoria que a incidência deve ser sobre a mais valia, o que redundaria em ter que respeitar a valorização imobiliária como critério de quantificação do montante a ser cobrado. Nestes termos, supondo-se que a valorização imobiliária individual de determinado imóvel em virtude de uma obra pública tenha sido de R\$ 20.000,00. Se a cobrança for superior a esse valor, deixará de ser uma cobrança sobre a melhoria indiretamente provocada no imóvel em decorrência da obra pública, o que, evidentemente, desnaturaria o tributo e incorreria a exigência em confisco.

As contribuições sociais, como dito, são subdivididas em: i) contribuições de intervenção no domínio econômico; ii) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas; iii) contribuições destinadas a financiar a seguridade social. A competência para criá-las é exclusiva da União, exceto no que tange à previdência dos servidores. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios somente poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União (art. 145, § 1º, CF). Trata-se de uma autorização excepcional bem restrita.

As denominadas contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos de caráter extrafiscal, cuja competência somente pode ser exercida com o propósito de se realizar, por meio da tributação, uma intervenção no domínio econômico, nos termos autorizados constitucionalmente, nunca com meros propósitos arrecadatórios (art. 149, CF). Além disso, o produto da arrecadação deve ser destinado para os fins que justificaram sua instituição, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

Salienta Fabiana Del Padre Tomé que “a contribuição de intervenção do no domínio econômico, tem por finalidade servir como instrumento de atuação do Estado nessa área, para que se respeite os princípios erigidos nos arts. 170 a 181 da Constituição

Federal. Em virtude da sua específica finalidade, só pode ocupar o polo passivo da referida contribuição a pessoa que explora, sob regime de direito privado, a atividade econômica objeto de regulação estatal. Não é, portanto, qualquer setor da atividade econômica passível de ser atingido por essa figura tributária, mas tão-somente aqueles envolvidos com a exploração da atividade econômica que se pretende disciplinar”.<sup>8</sup>

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas são tributos que podem ser instituídos pela União destinados a custear gastos de entidades de categorias profissionais ou econômicas, como é o caso dos Conselhos Regionais e Sindicatos. A União atribuiu a certas pessoas jurídicas que não integram a Administração Direta o dever de controle e fiscalização do exercício de profissões regulamentadas, como por exemplo, médicos, engenheiros, farmacêuticos e outros. Nestas hipóteses, a União tem instituído com amparo no art. 149 da Constituição Federal, contribuição destinada a custear os gastos incorridos pela entidade responsável pelo controle e fiscalização denominada, normalmente, de anuidade. Assim, instituiu-se uma hipótese de parafiscalidade, pois o tributo é instituído pela União, a incumbência de cobrar é atribuída à entidade da referida categoria profissional e o produto arrecado é mantido na entidade para serem aplicados em seus propósitos previstos em lei. Nota-se que, a cobrança, neste caso, fica adstrita aos profissionais da categoria submetida ao controle.

É o que se pode depreender do art. 149 da Constituição Federal estabelece que:

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

§ 1º. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União” (grifamos).

No caso especificamente das denominadas contribuições sindicais, o art. 8º da Constituição Federal, estabelece que a assembleia geral fixará a contribuição que, em se

---

<sup>8</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social*, p. 100.

tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei.

O art. 149, § 2º, da Constituição Federal, em relação às contribuições de intervenção no domínio econômico, estabelece ainda que:

“§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III – poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei”.

Vê-se, então, que se criou uma imunidade em relação às receitas decorrentes de exportação e estabeleceu-se uma previsão expressa de tributação para importação de produtos estrangeiros ou serviços.

As contribuições destinadas a financiar a seguridade social são tributos de competência exclusiva da União — exceto as contribuições que podem ser criadas pelas demais unidades federativas para custar gastos com a previdência de seus respectivos servidores — devem incidir sobre os “fatos geradores” indicados no art. 195 da Constituição Federal e outros que poderão ser indicados em lei complementar, respeitado o disposto no art. 154, I, da Constituição Federal.

O art. 195 da Constituição Federal estabelece que:

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

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional 20, de 1998)

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (Incluído pela Emenda Constitucional 20, de 1998);
  - b) a receita ou o faturamento (Incluído pela Emenda Constitucional 20, de 1998);
  - c) o lucro (Incluído pela Emenda Constitucional 20, de 1998);
- II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 (Redação dada pela Emenda Constitucional 20, de 1998);
- III – sobre a receita de concursos de prognósticos.
- IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (Incluído pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003)”.

Tal lista de fatos passíveis de serem tributados não é taxativa. O do art. 195, § 4º, estabelece que “A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”. Portanto, se necessário, outras fatos, além dos indicados no art. 195, I a IV, da Constituição Federal, poderão ser eleitos pelo legislador da União para o fim de instituir contribuição destinada a financiar a seguridade social.

Cumpre-nos, então, delimitar o que significa observar o disposto no art. 154, I, da Constituição Federal, para fins de instituição de outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social.

O art. 154, I, da Constituição Federal, prescreve que:

“Art. 154. A União poderá instituir:

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

Parece-nos que, diante da determinação contida na parte final do art. 195, § 4º, da Constituição Federal, exsurtem três interpretações possíveis: a) significa apenas que as novas contribuições, necessariamente, deve ser instituídas por meio de lei complementar; b) que as novas contribuições somente podem ser instituídas por meio de lei complementar e não podem ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de impostos e de outras contribuições já existentes; c) que as novas contribuições somente podem ser

instituídas por meio de lei complementar e não podem ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outras contribuições.

A nosso ver, a melhor exegese é a que assegura a não tributação sobre fato econômico já submetido à tributação, seja ele fato tributado por meio de impostos ou de outras contribuições. Tal orientação evitaria a sobreposição de tributação sobre o mesmo evento econômico. Contudo, caberá o Judiciário definir o conteúdo e alcance da determinação contida na parte final do art. 195, § 4º, da Constituição Federal.

É importante ressaltar também que como as contribuições são instituídas para atender a propósitos específicos, o produto da arrecadação deve ser aplicado integralmente nas finalidades que justificaram a sua criação. A nosso ver, não basta a existência de previsão em lei da destinação, mas há que ocorrer a efetiva aplicação nas finalidades que serviram de fundamento para instituição da respectiva contribuição.

Pondera Paulo Ayres Barreto que “o vínculo entre a causa e destino da arrecadação não é passível de ser alterado ou afastado por intermédio de lei orçamentária, sob pena de seu comprometimento estrutural como espécie tributária. A autorização para a instituição de contribuição decorre da necessidade do ente tributante obter recursos que se destinem ao atendimento de uma finalidade específica. Em contrapartida, o ente tributante tem o dever jurídico de usar integralmente o produto da arrecadação nesse fim colimado. A norma orçamentária que rompe esse vínculo desnatura a exigência; abre ao contribuinte a possibilidade de repetir o indébito tributário. O débito do contribuinte está atrelado à finalidade. Se há a desvinculação, o débito torna-se, *ipso facto*, um indébito”.<sup>9</sup>

A contribuição de iluminação pública para o custeio da iluminação pública – COSIP é um tributo cuja competência foi atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal. É uma exigência que o produto da arrecadação deve ser destinado a custear gastos com o serviço de iluminação pública. Trata-se de uma outorga “avulsa” criada por meio de emenda constitucional, após reiteradas decisões do Poder Judiciário declarando a inconstitucionalidade da instituição de taxa de iluminação pública, por entender que não atendia ao requisito da divisibilidade exigido constitucionalmente para sua instituição regular. Assim, com o devido respeito, parece-nos que a faculdade inserida no art. 149-A, da Constituição Federal, teve o nítido propósito de contornar o óbice existente para

---

<sup>9</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições, regime jurídico, destinação e controle*, p. 184.

instituição de taxa com relação ao serviço de iluminação pública. Vejamos a norma de competência inserida no referido dispositivo:

“Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III (Incluído pela Emenda Constitucional 39, de 2002);

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional 39, de 2002)”.

Vê-se, portanto, que foi uma outorga conferida aos Municípios e Distrito Federal sem a indicação da materialidade da referida exigência, limitando-se a estabelecer que o produto da arrecadação deve ser aplicado no custeio do serviço de iluminação pública. Nem se diga que o fato de ter prescrito no § único que é facultada a cobrança da contribuição na fatura de consumo de energia elétrica seria indicativo da materialidade. Com o devido respeito aos pensam desse modo, mas tal prescrição é apenas uma previsão que a cobrança pode ser feita na conta de energia elétrica, o que é totalmente desnecessário ter previsão no texto constitucional. Nesse sentir, a natureza da exigência ficou à mercê da configuração das leis de cada unidade federativa.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o RE 573.675-RG/SC, em que se discutia a constitucionalidade da Lei Complementar 07/2002 do Município de São José, do Estado de Santa Catarina, que institui a contribuição destinada custear os gastos com a iluminação pública, reconheceu a repercussão geral do tema e firmou entendimento que a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública constitui, dentro do gênero tributo, é um novo tipo de contribuição que não se confunde com taxa ou imposto, vejamos:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR 7/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. COBRANÇA REALIZADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. UNIVERSO DE CONTRIBUINTES QUE NÃO COINCIDE COM O DE BENEFICIÁRIOS



DO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO QUE LEVA EM CONSIDERAÇÃO O CUSTO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E O CONSUMO DE ENERGIA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO.

I – Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública.

II – A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva.

III – Tributo de caráter *sui generis*, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte.

IV – Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

V – Recurso extraordinário conhecido e improvido” (STF, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, RE 573675/SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. em 22.05.2009).

Nada obstante ser figura excepcional, criada via emenda, sem qualquer preocupação com a sistematização da demarcação da competência impositiva, certo é que, observadas as regras formais exigidas para a inserção de novas normas no texto constitucional e inexistindo incompatibilidade da nova regra com outras regras contidas na Constituição Federal, nada há que se possa fazer em termos jurídicos. Tal exame de compatibilidade não será objeto deste trabalho.

Há também os empréstimos compulsórios. São tributos que somente podem ser instituídos pela União em situações excepcionais e os valores cobrados devem, após o desaparecimento da necessidade que deu ensejo à instituição, ser restituídos aos contribuintes tão logo seja possível. A competência encontra-se prevista no art. 148 da Constituição Federal, vejamos:

“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

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

Vê-se, então, que podemos dizer que são características essenciais dos empréstimos compulsórios os seguintes aspectos:

- (i) são exigências de natureza tributária. Encontram-se dentro do capítulo “Sistema Tributário Nacional” e preenchem todos pressupostos caracterizadores dos liames tributários, como prestação pecuniária compulsória e o fato-origem não é um evento ilícito;
- (ii) a competência é exclusiva da União. Não há exceções. Os Estados, Distrito Federal e Municípios não podem instituir empréstimos compulsórios;
- (iii) somente podem ser criados por meio de lei complementar. O não cumprimento desta exigência implicará em nulidade da cobrança por violação a expressa determinação constitucional;
- (iv) a competência somente poderá ser exercida com a finalidade de arrecadar recursos para o fim de custear gastos com: i) calamidades públicas; ii) guerra externa ou sua iminência; e, iii) investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Significa dizer que os empréstimos compulsórios somente podem ser instituídos caso seja demonstrado pela União a necessidade de arrecadar recursos para uma das três situações mencionadas. É importante salientar que as referidas situações não são os fatos geradores dos empréstimos compulsórios. Dito em outros termos, os empréstimos compulsórios não incidem sobre calamidades públicas, guerra externa ou sua iminência ou investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional, mas incidirá sobre fatos que serão indicados na lei complementar instituidora do respectivo empréstimo compulsório. As referidas situações são os

pressupostos que necessitam estar presentes para que a União possa exercer o seu direito de instituir empréstimos compulsórios;

- (v) no caso de instituição de empréstimos compulsórios para o fim de custear gastos com calamidades públicas e guerra externa ou sua iminência não é necessário respeitar-se o princípio da anterioridade, mas os que são instituídos para a realização de investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional estão sujeitos ao princípio da anterioridade (art. 150, III, b, Constituição Federal);
- (vi) a lei complementar deve indicar expressamente a finalidade para qual o empréstimo compulsório está sendo instituído;
- (vii) a receita deve ser integralmente aplicada na consecução da finalidade indicada na lei instituidora do empréstimo compulsório;
- (viii) a Constituição Federal não indica expressamente os fatos sobre os quais podem incidir os empréstimos compulsórios. Assim, em tese eles podem recair sobre fatos que se encontram no âmbito da competência da União ou não, fatos que revelam uma atuação estatal ou sobre fatos realizados pelos particulares independentemente de qualquer atuação estatal. Não há restrição expressa nesse sentido. Poder-se-ia até argumentar que por ser uma competência da União e pelo fato de o constituinte ter mencionado expressamente no art. 154, II, que os impostos extraordinários podem incidir sobre “fatos”, compreendidos ou não na competência tributária da União, poderíamos concluir que no caso dos empréstimos compulsórios a União somente pode tributar fatos compreendidos na sua competência. Contudo, como salientado, tal prescrição não consta do art. 148 da Constituição Federal.
- (ix) cessada a necessidade que justificou a sua instituição, dentro de certo lapso temporal, devem os valores cobrados serem restituídos aos contribuintes, pois esta é a peculiaridade que caracteriza a exigência como “empréstimo”.

Com o propósito de satisfazer gastos com guerra ou sua iminência a União também pode instituir os denominados impostos extraordinários. Nos termos do art. 154, II, da Constituição Federal:

“Art. 154. A União poderá instituir:

II – 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”.

Nota-se que, de igual sorte que ocorre com os empréstimos compulsórios destinados a financiar gastos com guerra ou sua iminência, trata-se de um tributo que somente pode ser instituído se houver guerra ou sua iminência e são temporários. Significa que somente podem ser exigidos enquanto persistir a causa que determinou sua criação. O produto da arrecadação deve ser aplicado para satisfazer os gastos com a guerra ou sua iminência.

Por outro giro, diferentemente do que ocorre com os empréstimos compulsórios, os impostos extraordinários não precisam, necessariamente, ser instituídos por meio de lei complementar, podem ser veiculados por meio de lei ordinária. A Constituição Federal expressamente estabelece que estes impostos podem ter como hipótese de incidência eventos compreendidos ou não na competência da União. Além disso, é um tributo não restituível.

#### **REFERÊNCIAS**

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições, regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo*. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social*. Curitiba: Juruá, 2002.