

Categories técnicas da tributação

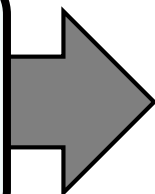
Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri



Categorias técnicas: competência



Repartição constitucional
de competências



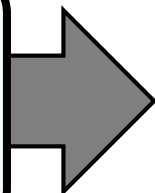
Repartição constitucional de
competências **tributárias**

A Constituição não assegurou apenas recursos próprios (autonomia orçamentária), como também competência para instituir tributos (competência tributária)

Categorias técnicas: competência



Ao estabelecer os campos de competência...



A Constituição acaba por estabelecer, também, os campos de não competência

Ex. Estados são competentes para instituir tributo sobre propriedade de veículo automotor (IPVA); mas não são competentes para instituir tributo sobre propriedade de imóveis urbanos



Categorias técnicas: competência



Quadro (adaptado) do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

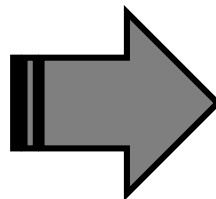
COMPETÊNCIA

NÃO COMPETÊNCIA

Categorias técnicas: competência



No regime constitucional brasileiro, a competência tributária é **privativa**



A pessoa jurídica de direito público, e apenas ela, é titular da competência deferida pela Constituição

Exceção constitucional:

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.

CRFB/1988

Categorias técnicas: competência



Corolário da privatividade: a indelegabilidade

Art. 7º A competência tributária é **indelegável**, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do §3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

CTN

Competência tributária não se confunde com capacidade tributária ativa
(ex. ITR)

Categorias técnicas: competência



Corolário da privatividade: a indelegabilidade

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VI - propriedade territorial rural;

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

(...)

III - **será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem**, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

CRFB/1988

A capacidade tributária ativa dos Municípios pressupõe que a União haja exercido, antes, a sua competência tributária

Categorias técnicas: competência



Corolário da privatividade: a perenidade

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

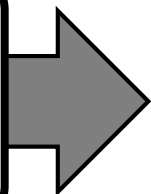
CTN

O não-exercício da competência tributária não impede seu exercício posteriormente, tampouco a defere a ente diverso

Categorias técnicas: competência



A “competência residual”



Há um vasto campo de situações econômicas excluídas dos campos de competência constitucionalmente estabelecidos

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;

CRFB/1988

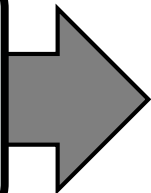
Ex. Não há um “imposto sobre produtos agrícolas”



Categorias técnicas: imunidade



A regra
constitucional de
imunidade



A imunidade é uma regra de não-competência: a Constituição “dá com uma mão e tira com a outra”

COMPETÊNCIA
TRIBUTÁRIA

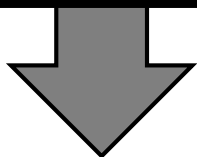
IMUNIDADE

NÃO COMPETÊNCIA

Categorias técnicas: imunidade

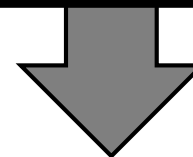


A regra
constitucional de
competência



Compete à União instituir
imposto sobre renda

A regra
constitucional de
imunidade



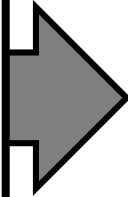
Não compete à União
instituir imposto sobre
renda de entidades
assistenciais sem fins
lucrativos

Logico-deonticamente, a regra de imunidade
estabelece uma não-competência



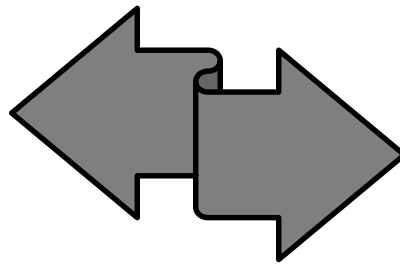
Categorias técnicas: incidência e não incidência

Uma vez delimitado o âmbito de competência...



Cabe ao legislador ordinário instituir o tributo dentro do campo de competência

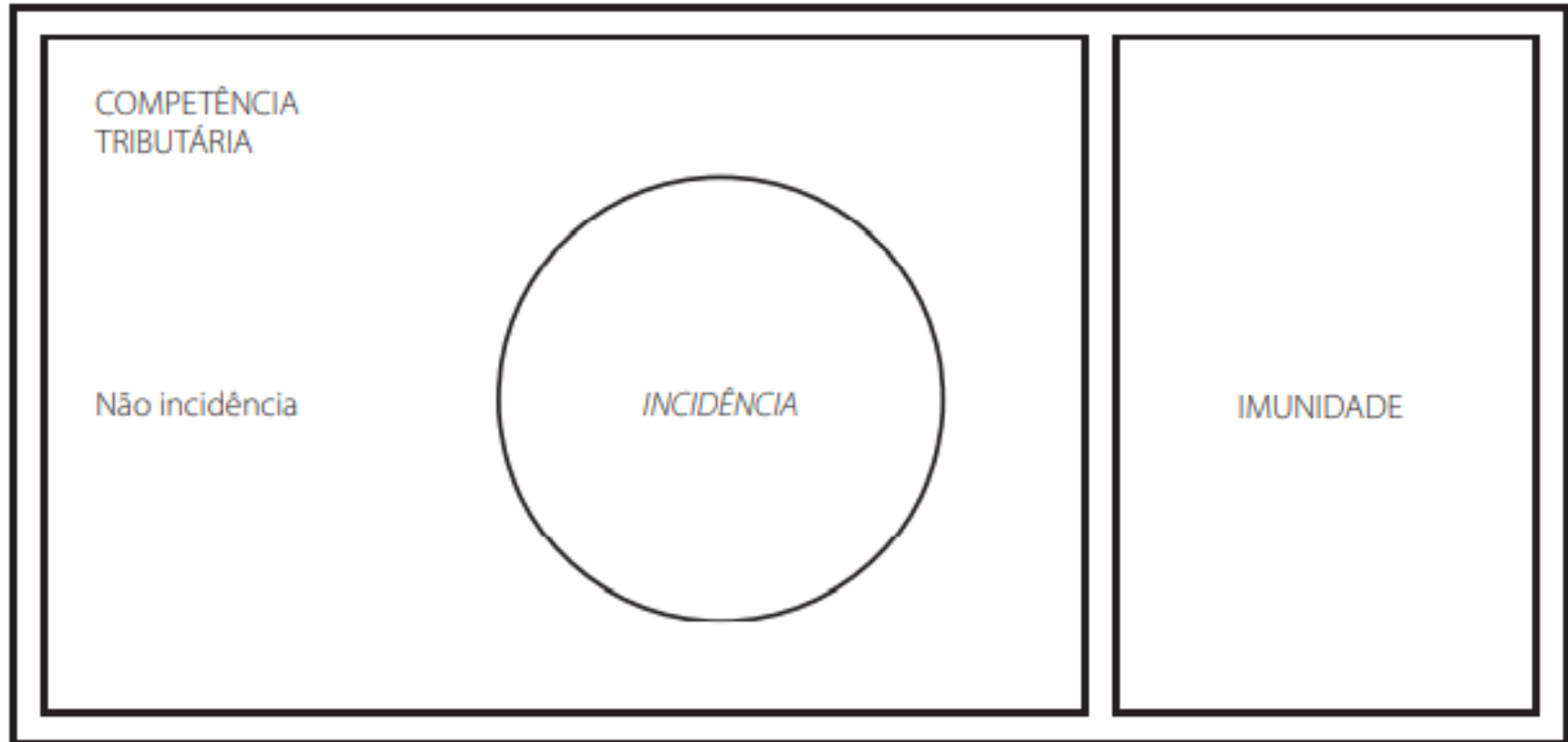
O campo de incidência é a parte do campo de competência alcançada pelo tributo



O campo de não-incidência é a parte do campo de competência não alcançada pelo tributo



Categorias técnicas: incidência e não incidência



NÃO COMPETÊNCIA

Categorias técnicas: incidência e não incidência

Não incidência: o exemplo da patinete motorizada



Patinete motorizada

IPVA

Hipótese de incidência (fictícia): ser proprietário, em 1º de janeiro de cada ano, de motocicleta, automóvel de passageiros ou veículo de cargas, licenciado no Estado

A patinete, em princípio incluída no campo de competência, não será tributada por **falta de previsão legal**



Categorias técnicas: não incidência x competência

A competência tributária é ordinariamente definida como um poder de exercício facultativo

Art. 219. **O mercado** interno integra o patrimônio **nacional** e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.

CRFB/1988

Art. 155, §2º (...)

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Embora o ICMS seja de competência estadual, o mercado é nacional

Daí a necessidade de legislação nacional (LC, resoluções do Senado, convênios, etc.) para uma série de matérias de ICMS (inclusive isenções)

No caso do ICMS, a incidência é uma exigência da unidade nacional do mercado: o legislador ordinário não é livre para exercer ou não sua competência

O caso da incidência do IBS



Facultatividade na incidência do IBS

Art. 156-A. **Lei complementar instituirá** imposto sobre bens e serviços de **competência compartilhada** entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (...)
V - **cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;**

CRFB/1988

Estados, Distrito Federal e Municípios detêm a competência para a definição da alíquota do IBS

Art. 156-A, §1º (...)
XII - **resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência** do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que **será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo;**

CRFB/1988

Por outro lado, na ausência de definição de alíquota pelo ente, a alíquota de referência definida por resolução do Senado será aplicada

A incidência do IBS pode ser perfectibilizada no silêncio do ente competente para definição da alíquota

Incidência heterônoma

Categorias técnicas: isenção



Isenção como dispensa de tributo devido

“[na isenção] há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário”



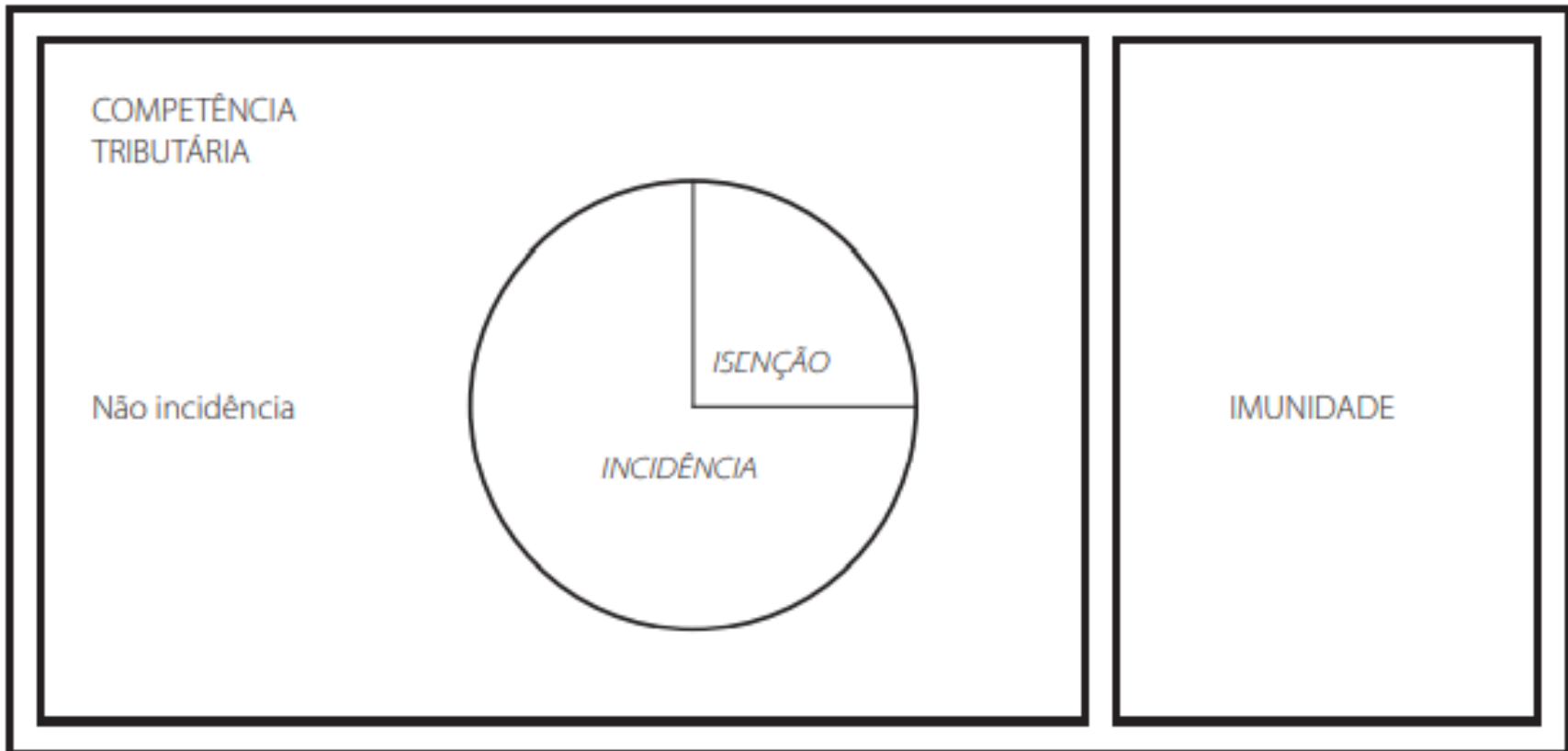
Amílcar de Araújo Falcão, *Fato gerador da obrigação tributária*

Visão tradicional: isenção atuando posteriormente à incidência, para dispensar o pagamento de tributo

Categorias técnicas: isenção



Isenção como dispensa de tributo devido



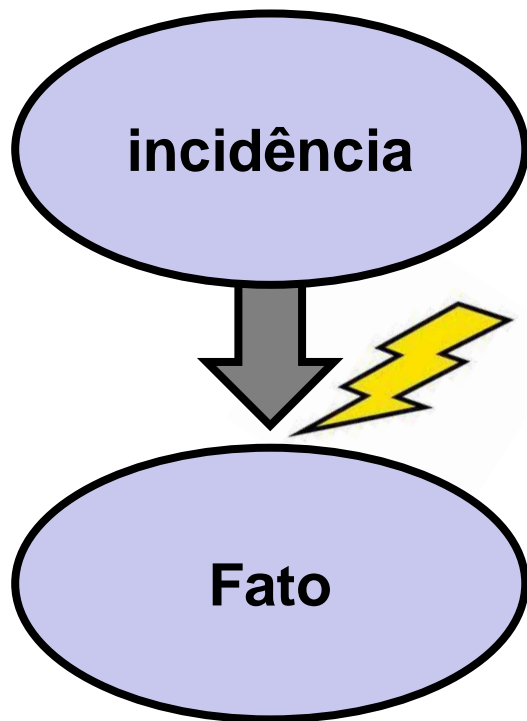
NÃO COMPETÊNCIA

Categorias técnicas: isenção



Isenção como mutilação da incidência

Visão contemporânea: isenção atuando no mesmo momento da incidência, conformando-a



Art. 114. **Fato gerador da obrigação principal** é a situação definida em lei como **necessária e suficiente** à sua ocorrência.



A isenção atua na formação da regra de incidência (campo normativo)

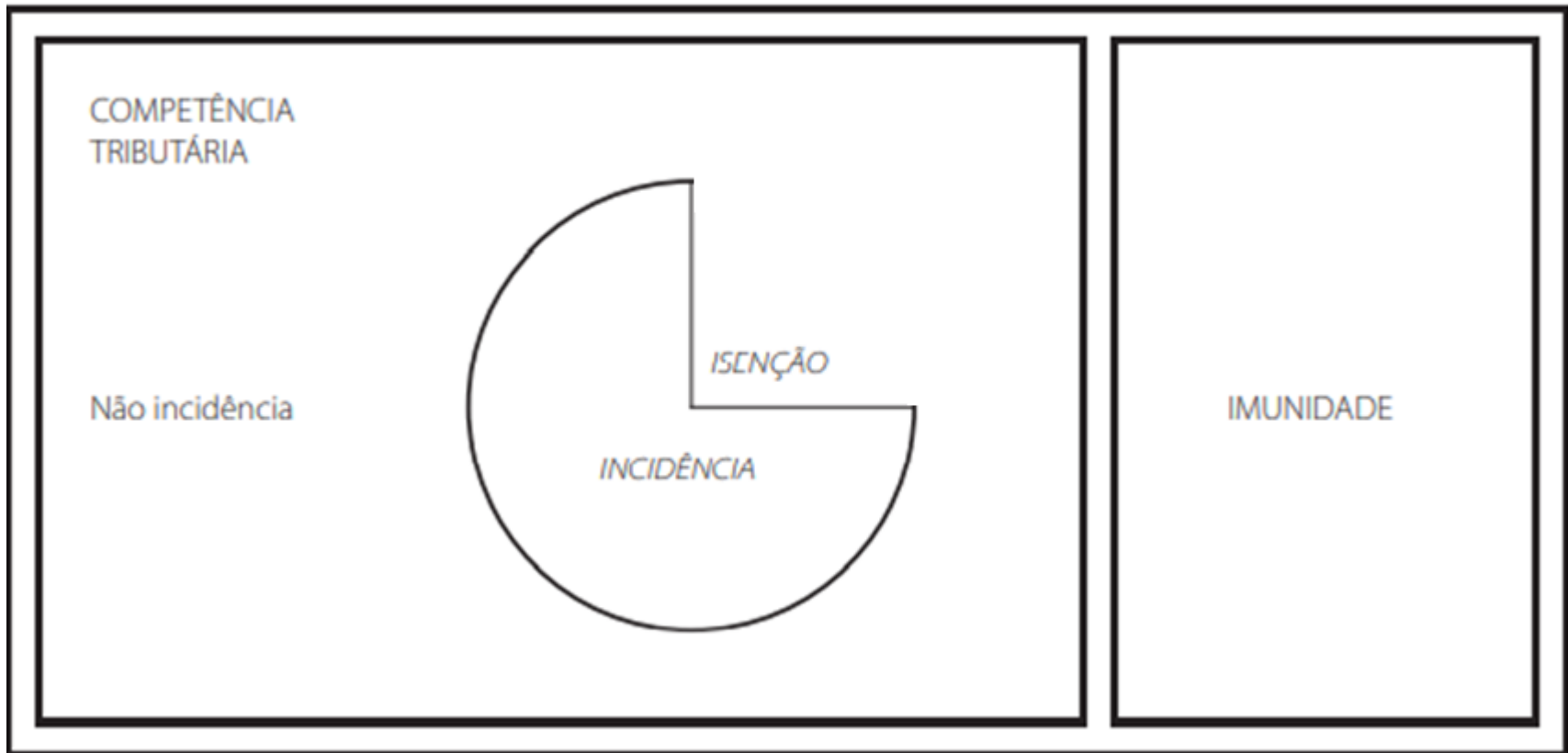
A isenção impede a juridicização do fato potencialmente jurídico

Categorias técnicas: isenção



Isenção como mutilação da incidência

Visão contemporânea: isenção atuando no mesmo momento da incidência, conformando-a



NÃO COMPETÊNCIA

Categorias técnicas: isenção



Se a isenção conforma a própria incidência, como (e para quê) distinguir isenção de não-incidência?



Para quê?

Isenções sujeitam-se a regime jurídico rigoroso (CTN, arts. 176-179)

Como?

Proposta: distinção entre isenções técnicas (não-incidência) e isenções próprias (isenção *stricto sensu*)

Categorias técnicas: isenção técnica



Ex. Isenção técnica

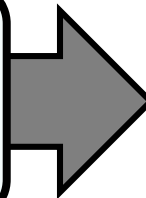
Opção legislativa 1:

“Art. 1º. Imóveis urbanos estão sujeitos ao IPTU.
Art. 2º. Estão isentos os imóveis de dimensões inferiores a X, considerados como elemento de subsistência familiar”

Opção legislativa 2:

“Art. 1º. Os imóveis urbanos de dimensões superiores a X estão sujeitos ao IPTU”

Isenção técnica: mero recurso de técnica legislativa na definição da hipótese tributária



Não há excepcionalidade no tratamento tributário

Categorias técnicas: isenção própria



Ex. Isenção própria

DL nº 288/1967

“Art. 3º A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será **isenta** dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados”.

Isenção própria:
estabelecimento de um
tratamento tributário
excepcional

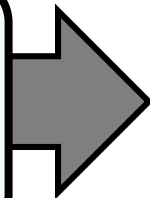
Necessidade de testar a isenção à luz do
princípio da igualdade

No caso, a isenção almeja uma finalidade
constitucionalmente prestigiada (redução
das desigualdades regionais)



Categorias técnicas: isenção técnica x isenção própria

O que distingue a isenção técnica da isenção própria é a excepcionalidade do tratamento tributário instituído



É dizer: só haverá isenção própria se o critério de igualdade primordial do tributo (no caso dos impostos, a capacidade contributiva) for relativizado com o fim de promover outro valor

No entanto, há uma série de casos em que a distinção não é nítida

ex. dedutibilidade de despesas com educação por dependente

Visão 1: ausência de capacidade contributiva em gastos com educação

Visão 2: financiamento parcial da educação privada pelo Estado

Categorias técnicas: outras figuras



Redução de alíquota: a
“alíquota zero”

Embora o efeito econômico
seja o mesmo da isenção,
trata-se de ato do executivo,
não do legislativo

Diferentes
regimes jurídicos
(ex. anterioridade)

Art. 153 (...)

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

CRFB/1988

Nesses tributos (IOF, IPI, II e IE),
o legislador apenas fixa limites
mínimo e máximo, cabendo ao
executivo fixar a alíquota

Se o limite mínimo for zero,
a alíquota zero poderá ser
estabelecida pelo executivo

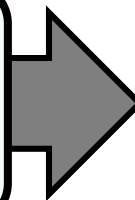
Categorias técnicas: outras figuras



Redução de base de cálculo

Por que razão se adotam bases de cálculo reduzidas?

Uma primeira razão histórica: tentativa de burlar as limitações de alíquota fixadas pelo Senado ou pela Constituição



O exemplo do ISS

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

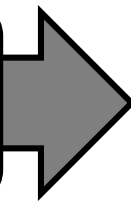
I - terá **alíquota mínima de dois por cento**, exceto para os serviços a que se referem os [itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968](#);

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

Categorias técnicas: outras figuras



Redução de base de cálculo: o exemplo do ISS



Alguns municípios instituíram o ISS, excluindo da sua base de cálculo valores de IRPJ, CSL, PIS e COFINS

“[é] inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é **incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima** estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante”.

ADPF 190/SP



Rel. Min. Edson Fachin

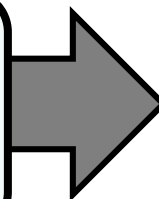
Categorias técnicas: outras figuras



Redução de base de cálculo

Por que razão se adotam bases de cálculo reduzidas?

Simplificação: reduz-se a base de cálculo, mas não se dá crédito de ICMS



Porém... esse expediente é constitucional?

CRFB/1988

Art. 155 (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

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;

Categorias técnicas: outras figuras



“Redução de base de cálculo. **Isenção parcial.** Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual”

RE 635.688/RS



Rel. Min. Gilmar
Mendes

Atual posição do STF: **a restrição ao crédito é legítima**, em razão da natureza de isenção parcial da redução de base de cálculo

Controvérsia: na “isenção parcial”, há incidência do imposto: a equiparação à isenção plena é discutível



Obrigado!

schoueri@usp.br

schoueri.com.br