

3ª EDIÇÃO

WANDER GARCIA

Um dos maiores especialistas em Exame de Ordem do País

NA

# OAB

2ª FASE

## PRÁTICA TRIBUTÁRIA

### EXAME UNIFICADO RESOLVIDOS

Autor  
Robinson Sakiyama  
Barreirinhas

- Exercícios práticos
- Peças prático-profissionais
- Modelos de peças práticas
- Todos os Informativos do STF e do STJ do último ano – Classificados

### OAB/EXAME UNIFICADO RESOLVIDOS



Siga os autores no twitter  
para dicas e revisões

EDITORA  
**FOCO**

Na compra desse livro ganhe inteiramente  
**GRÁTIS** o curso de TRQO – Técnicas de Resolução  
de Questões Objetivas do IEDI – [www.iedi.com.br](http://www.iedi.com.br).



# SUMÁRIO

## ORIENTAÇÕES AO EXAMINANDO.....7

1.	PROVIMENTO 144/11: O NOVO EXAME DE ORDEM .....	7
2.	PONTOS A SEREM DESTACADOS NO EDITAL DO EXAME .....	9
2.1.	MATERIAIS/PROCEDIMENTOS PERMITIDOS E PROIBIDOS .....	9
2.2.	LEGISLAÇÃO NOVA E LEGISLAÇÃO REVOGADA .....	10
2.3.	CRITÉRIOS DE CORREÇÃO.....	11
3.	DICAS DE COMO ESTUDAR.....	12
3.1.	TENHA CALMA .....	12
3.2.	TENHA EM MÃOS TODOS OS INSTRUMENTOS DE ESTUDO E TREINAMENTO .....	13
3.3.	1º PASSO – LEITURA DOS ENUNCIADOS DAS PROVAS ANTERIORES .....	13
3.4.	2º PASSO – RECONHECIMENTO DAS LEIS .....	13
3.5.	3º PASSO – ESTUDO HOLÍSTICO DOS EXERCÍCIOS PRÁTICOS (QUESTÕES DISCURSIVAS) .....	14
3.6.	4º PASSO – ESTUDO HOLÍSTICO DAS PEÇAS PRÁTICAS (PEÇAS PRÁTICO-PROFISSIONAIS) .....	15
3.7.	5º PASSO – VERIFICAR O QUE FALTOU .....	15
3.8.	DICAS FINAIS PARA RESOLVER OS PROBLEMAS .....	15
3.9.	DICAS FINAIS PARA O DIA DA PROVA.....	16

## EXERCÍCIOS PRÁTICOS.....17

1.	DEFINIÇÃO DE TRIBUTO E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS .....	17
2.	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E IMUNIDADES .....	28
3.	PRINCÍPIOS.....	34
4.	VIGÊNCIA, APLICAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO .....	42
5.	FATO GERADOR, OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO .....	48
6.	SUJEIÇÃO PASSIVA.....	51
7.	SUSPENSÃO, EXTINÇÃO E EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....	65
8.	IMPOSTOS EM ESPÉCIE .....	78
9.	ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, FISCALIZAÇÃO, INSCRIÇÃO, CERTIDÕES, GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, DIREITOS DOS CONTRIBUINTES .....	107
10.	AÇÕES TRIBUTÁRIAS .....	113

1.	INTRODUÇÃO .....	123
2.	ELABORAÇÃO DAS PEÇAS PROFISSIONAIS.....	129
	MODELO: PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO.....	132
	MODELO: PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO .....	138
	MODELO: MANDADO DE SEGURANÇA.....	144
	MODELO: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.....	153
	MODELO: PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO ORDINÁRIA COM PEDIDOS CUMUL DOS DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO E DE CONDENAÇÃO EM OBRIGAÇÃO DE NÃO FAZER.....	169
	MODELO: MANDADO DE SEGURANÇA.....	177
	MODELO: PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO ANULATÓRIA, CUMULADA COM PEDIDO DE EMISSÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA .....	184
	MODELO: PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO.....	188
	MODELO: MANDADO DE SEGURANÇA.....	192
	MODELO: PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO, COM DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE.....	198
	MODELO: PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO ORDINÁRIA COM PEDIDOS CUMULADOS DE DECLARAÇÃO E DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO .....	204
	MODELO: CONTESTAÇÃO.....	210
	MODELO: PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO ORDINÁRIA COM PEDIDOS CUMULADOS DE DECLARAÇÃO E DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO .....	216
	MODELO: PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO ORDINÁRIA COM PEDIDOS CUMULADOS DE DECLARAÇÃO, ANULAÇÃO E REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO.....	220
	MODELO: PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO .....	224
	MODELO: PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO.....	228
3.	OUTROS MODELOS .....	230
	MODELO: AGRAVO DE INSTRUMENTO COM PEDIDO DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA .....	230
	MODELO: APELAÇÃO.....	233
	MODELO: RECURSO EXTRAORDINÁRIO .....	235
	MODELO: RECURSO ESPECIAL .....	239
	MODELO: RECURSO ORDINÁRIO CONSTITUCIONAL.....	244
	MODELO: EXECUÇÃO FISCAL.....	247
	MODELO: CAUTELAR FISCAL.....	248
	MODELO – EXCEÇÃO DE IMPEDIMENTO.....	251
	MODELO – EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA .....	253
	MODELO – EXCEÇÃO DE SUSPEIÇÃO .....	254
	MODELO – RECONVENÇÃO.....	256
	MODELO – IMPUGNAÇÃO AO CUMPRIMENTO DE SENTENÇA.....	257
	MODELO – PETIÇÃO INICIAL DE EXECUÇÃO CONTRA A FAZENDA PÚBLICA.....	259

**INFORMATIVOS – STF/STJ – CLASSIFICADOS .....261**

1.	PRINCÍPIOS E DIREITOS DOS CONTRIBUINTES.....	261
2.	IMUNIDADES.....	263
3.	LEGISLAÇÃO, FONTES, HIERARQUIA.....	266
4.	SUJEIÇÃO PASSIVA, RESPONSABILIDADE, DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....	267
5.	SUSPENSÃO, EXTINÇÃO E EXCLUSÃO DO CRÉDITO.....	269
6.	IMPOSTOS EM ESPÉCIE.....	271
7.	CONTRIBUIÇÕES EM ESPÉCIE.....	297
8.	TAXAS.....	300
9.	AÇÕES TRIBUTÁRIAS, PROCESSUAL TRIBUTÁRIO.....	301
10.	SISTEMAS SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO, SIMPLES.....	305
11.	ÍNDICES, SELIC.....	306
12.	OUTRAS MATÉRIAS.....	307

**SÚMULAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....309**

1.	PRINCÍPIOS, COMPETÊNCIAS, IMUNIDADES.....	309
2.	COMPETÊNCIA E SUJEIÇÃO ATIVA.....	309
3.	DIREITOS DOS CONTRIBUINTES.....	310
4.	DEFINIÇÃO DE TRIBUTO E ESPÉCIES.....	310
5.	OBRIGAÇÃO, LANÇAMENTO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	310
6.	SUJEIÇÃO PASSIVA – CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS.....	311
7.	AÇÕES.....	311
8.	MANDADO DE SEGURANÇA.....	311
9.	EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS.....	312
10.	REPETIÇÃO DE INDÉBITO.....	312
11.	IR.....	313
12.	IOF.....	313
13.	ITR.....	313
14.	IPI.....	313
15.	ICMS.....	313
16.	ITCMD.....	314
17.	IPTU.....	315
18.	ISS.....	315
19.	ITBI.....	315
20.	OUTROS TRIBUTOS E REGIMES ESPECIAIS.....	315
21.	ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, FISCALIZAÇÃO.....	316
22.	OUTRAS SÚMULAS.....	316

**QUESTÕES EXTRAS OAB-SP .....317**

1.	DEFINIÇÃO DE TRIBUTO E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS .....	317
2.	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E IMUNIDADES .....	318
3.	PRINCÍPIOS .....	320
4.	VIGÊNCIA, APLICAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	321
5.	FATO GERADOR, OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO .....	322
6.	SUJEIÇÃO PASSIVA.....	324
7.	SUSPENSÃO, EXTINÇÃO E EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....	328
8.	IMPOSTOS EM ESPÉCIE .....	331
9.	DIREITOS DOS CONTRIBUINTES .....	332
10.	AÇÕES TRIBUTÁRIAS .....	332

**PEÇAS EXTRAS OAB-SP.....335**

1.	DEFINIÇÃO DE TRIBUTO E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS .....	335
2.	PRINCÍPIOS E IMUNIDADES.....	338
3.	OBRIGAÇÃO, FATO GERADOR, CRÉDITO E LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO .....	341
4.	SUJEIÇÃO PASSIVA .....	342
5.	SUSPENSÃO, EXTINÇÃO E EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....	346
6.	IMPOSTOS EM ESPÉCIE .....	352
7.	DIREITOS DOS CONTRIBUINTES .....	358

# EXERCÍCIOS PRÁTICOS

## 1. Definição de tributo e espécies tributárias

**(OAB/Exame Unificado – 2011.2 – 2ª fase)** A Corta Pinheiro Ltda., empresa madeireira regularmente estabelecida e em dia com suas obrigações fiscais, recebeu, há pouco, boleto para pagamento de duas taxas: a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), instituída por lei federal, que confere ao Ibama poderes para controlar e fiscalizar atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais, que deve ser paga trimestralmente, e a Taxa de Conservação das Vias e Logradouros Públicos (TCVLP) do município onde a Corta Pinheiro Ltda. está sediada, esta com exação anual. Após uma breve pesquisa, o departamento jurídico da empresa atesta que, no último ano, o Ibama, apesar de manter o órgão de controle em funcionamento, não procedeu a qualquer fiscalização da empresa e que o município efetivamente mantém órgão específico responsável pela conservação das vias e logradouros públicos.

Com base no caso acima, responda aos itens a seguir, empregando os argumentos jurídicos apropriados e a fundamentação legal pertinente ao caso.

- a) Qual é a principal diferenciação entre a natureza jurídica da TCFA e a TCVLP e como ela influencia o caso em tela? (Valor: 0,85)
- b) As taxas são devidas? (Valor: 0,40)

### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

a) A principal diferença entre os tributos é que a TCFA é taxa de fiscalização, decorrente do exercício de poder de polícia, enquanto a TCVLP é taxa pela prestação de serviço (embora a exigência, nesse caso, seja inconstitucional) – art. 145, II, da CF e art. 77 do CTN.

b) A TCFA é devida, pois há órgão de controle em funcionamento (atividade fiscalizatória efetiva), o que tem sido considerado suficiente pelo judiciário para a exigibilidade da taxa, ainda que o contribuinte, especificamente, não tenha sofrido fiscalização.

A TCVLP é inconstitucional, pois o serviço de conservação de vias e logradouros é indivisível (*uti universi*), ou seja, não é possível determinar quanto cada cidadão utiliza do serviço – art. 145, II, da CF e art. 79, III, do CTN. A jurisprudência é farta e pacífica nesse sentido.

---

## COMENTÁRIOS ADICIONAIS

É importante lembrar que há apenas duas espécies de taxa no direito brasileiro, classificadas pelos respectivos fatos geradores: taxa pelo exercício do poder de polícia e taxa pela prestação de serviço público, conforme o art. 145, II, da CF:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

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;

(...)

Somente os serviços públicos específicos e divisíveis, prestados *uti singuli*, permitem a cobrança de taxa. São aqueles em relação aos quais é possível identificar, ainda que aproximadamente, quanto cada usuário utilizou (por exemplo, serviço de coleta de lixo domiciliar).

Os serviços inespecíficos ou indivisíveis, prestados *uti universi*, ou seja, aqueles em relação aos quais não é possível quantificar a utilização por cada usuário, não admitem taxação (por exemplo, serviço de limpeza de logradouros públicos ou de iluminação pública).

As taxas pelo exercício do poder de polícia são as comumente designadas taxas de fiscalização.

Havia forte entendimento no sentido de que essa espécie de taxa somente poderia ser cobrada em caso de efetiva e específica fiscalização em relação ao contribuinte. Ou seja, a autoridade fiscalizadora teria que, efetivamente, analisar o caso do cidadão ou da empresa, para que fosse possível a cobrança contra esse contribuinte específico.

Com base nesse entendimento, o STJ afastava a exigência de taxa pela simples renovação de licenças, sem efetiva análise da situação do contribuinte pela autoridade fiscalizadora (Súmula 157/STJ).

Ocorre que, posteriormente, prevaleceu a jurisprudência do STF no sentido de que, para a cobrança da taxa de fiscalização é suficiente a existência de órgão administrativo que exerce o poder de polícia, ainda que sem específica atuação em relação a cada contribuinte:

TAXA DE RENOVAÇÃO DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO, INSTALAÇÃO E FUNCIONAMENTO. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ARTIGO 18, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (E/C N. 1/69). O Supremo Tribunal Federal tem admitido a constitucionalidade da taxa de renovação anual de licença para localização, instalação e funcionamento de estabelecimentos comerciais e similares, desde que haja órgão administrativo que exerce o poder de polícia do Município, e que a base de cálculo não seja vedada. Recurso extraordinário não conhecido.

(RE 115213/SP, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 13/08/1991, DJ 06-09-1991 PP-12036 EMENT VOL-01632-01 PP-00179 RTJ VOL-00137-02 PP-00882)

À luz dessa orientação da Suprema Corte, o STJ cancelou a citada Súmula 157.

---

## GABARITO COMENTADO CESPE

A questão versa sobre duas espécies de taxas – aquela relativa ao exercício do poder de polícia e a taxa de serviço público.

O STF tem entendimento pacificado da desnecessidade da vistoria ou fiscalização “porta a porta” para a cobrança da taxa relativa ao exercício do poder de polícia.

Para o Pretório Excelso basta a existência do órgão competente na estrutura do ente federativo que exerce o poder de polícia, que não se restringe a atos fiscalizadores, mas compreende qualquer ato necessário para atestar a conformidade da atuação do contribuinte às normas ambientais, no caso em tela. Deste modo, a TCFA é devida.

Já em relação à TCVLP, o CTN exige que a possibilidade da exação encontre fundamento somente quando o serviço público prestado for específico e divisível o que não confere com a essência da TCVLP que, portanto, é indevida.

ITEM	PONTUAÇÃO
TCFA – Taxa De Fiscalização / Exercício do poder de polícia TCVLP – Taxa De Serviço (0,55) Taxas sujeitas a regime jurídico diverso OU referendar nos artigos 145, II, da CRFB OU 77 OU 78 OU 79 do CTN (0,30)	0 / 0,30 / 0,55 / 0,85
TCFA é devida em função do exercício do poder de polícia. (0,20) TCVLP é indevida por ser serviço público indivisível. (0,20)	0 / 0,20 / 0,40

**(OAB/Exame Unificado – 2010.3 – 2ª fase)** Município situado na região XYZ do Brasil realizou serviços e obras de rede de água potável e esgoto de certo bairro, durante o primeiro semestre de 2010, o que resultou na valorização de 100 (cem) imóveis da região. O custo total da obra correspondeu a R\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais). Com isso, o Município editou Decreto, em 02/09/2010, a fim de disciplinar a instituição e cobrança de contribuição de melhoria incidente sobre os imóveis alcançados pela valorização imobiliária em questão. A municipalidade, para efetuar a respectiva cobrança, considerou somente a diferença entre o valor venal dos referidos imóveis antes da realização das obras e seu valor venal ao término das obras públicas, com base no cadastro do IPTU local. Em 10/10/2010, os contribuintes foram notificados, mediante recebimento de cobrança, para, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, efetuarem o pagamento da referida exação fiscal.

Com base nesse cenário, responda aos itens a seguir, empregando os argumentos jurídicos apropriados e a fundamentação legal pertinente ao caso.

- Discuta a correção da cobrança da exação, como realizada pela municipalidade, justificando com base na legislação e sua interpretação. (Valor: 0,5)
- Análise o cálculo feito pela municipalidade para encontrar o valor devido pelos contribuintes, esclarecendo se é compatível com a legislação em vigor. (Valor: 0,5)

#### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

a) A contribuição de melhoria é uma espécie de tributo (art. 145, III, da CF), sujeitando-se aos princípios da irretroatividade, da legalidade e da anterioridade (art. 150, I e III, *a*, *b* e *c*, da CF), todos violados pela exação descrita.

De fato, somente por lei seria possível instituir o tributo, jamais por decreto do executivo (legalidade).

Ademais, se a valorização imobiliária ocorreu no primeiro semestre de 2010, não haveria como norma publicada posteriormente, em setembro de 2010, instituir tributo em relação a evento pretérito (irretroatividade).

Finalmente, a cobrança seria possível somente a partir de 1.1.2011 (anterioridade anual).

Quanto ao procedimento para a instituição do empréstimo compulsório, não se observou o disposto no art. 82 do CTN, que prevê publicação prévia de memorial descritivo do projeto, orçamento da obra e outros elementos que permitam a análise prévia do impacto financeiro a ser arcado pelos contribuintes, com fixação de prazo não inferior a 30 dias para impugnação.

b) O cálculo do valor devido pelos contribuintes, realizado pelo Município, não é compatível com a legislação, pois é preciso aferir efetivamente a valorização imobiliária observada em relação a cada imóvel, não sendo suficiente o simples cotejo entre as bases de cálculo apuradas para fins de IPTU antes e depois da obra.

Ademais, o art. 81 do CTN prevê dois limites para a cobrança: o individual e o total.

Ainda que tenham sido apuradas as valorizações de 100 imóveis, não é possível a cobrança em montante total superior ao valor da obra (limite total).

### COMENTÁRIOS ADICIONAIS

Há algum debate doutrinário a respeito da existência de limite total para a cobrança da contribuição de melhoria, pois a Constituição atual não faz referência a ele.

A jurisprudência é, entretanto, pacífica quanto à subsistência de ambos os limites (individual e total) previstos no art. 81 do CTN.

Em relação à instituição da contribuição de melhoria, a leitura atenta dos requisitos do art. 82 do CTN permite afirmar que seu cumprimento é, portanto, a cobrança do tributo é bastante difícil. De fato, são poucas as exações que passam pelo crivo do judiciário.

Ademais, entende-se que a contribuição de melhoria cabe somente em caso de obra nova, não em relação às obras de manutenção ou reparação de equipamento público já existente.

Finalmente, no que se refere à apuração da valorização imobiliária atinente a cada imóvel, o STJ não admite apenas a projeção genérica prevista no art. 82, I, do CTN, publicada previamente.

Não se aceita, muito menos, o simples rateio do custo da obra pelo número de imóveis próximos.

É preciso que a valorização imobiliária seja específica e efetivamente apurada após a realização da obra:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA - BASE DE CALCULO PRESUMIDA - ÔNUS DA PROVA - FAZENDA PÚBLICA - ARTS. 81 E 82 DO CTN E ART. 1º DO DECRETO-LEI 195/67 - VIGÊNCIA.

1. O valor a ser pago a título de contribuição de melhoria deve corresponder à valorização do imóvel, decorrente da obra realizada, observados os limites do art. 81 do CTN.

2. Compete à Fazenda Pública demonstrar a base de cálculo da contribuição de melhoria (valorização do imóvel) em decorrência da obra pública, afastando-a de qualquer resquício confiscatório, como se daria na sua cobrança com base de cálculo presumida.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no Ag 1190553/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/08/2010, DJe 26/04/2011)

Na prática, a contribuição de melhoria é pouco utilizada como ferramenta de arrecadação tributária, existindo quase que exclusivamente contribuições relativas a asfaltamento de vias públicas, sendo que, com dito anteriormente, muitas delas caem no judiciário por descumprimento das normas que regem a exação.

**GABARITO COMENTADO CESPE**

a) A questão envolve a aplicação do princípio da **legalidade** previsto no art. 150, I, da CRFB/88, bem como o princípio da **anterioridade tributária**, constante no art. 150, III, “b” e “c”, da CRFB/88. Nessa linha, o candidato deverá identificar que a lei seria o veículo adequado para instituição e cobrança da contribuição de melhoria (art. 97, I, do CTN), o que restou não observado pelo Poder Executivo ao instituí-la mediante simples edição de decreto, violando, frontalmente, os princípios da legalidade e da anterioridade tributária.

Ademais, o candidato deverá mencionar os **arts. 81 e 82 do CTN**, visto que tais dispositivos legais impõem determinados requisitos prévios para a instituição e cobrança da referida exação fiscal que não foram observados pelo Poder Executivo local.

b) Não. O candidato deverá identificar que o fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente da obra pública, o que ocorreu, no caso descrito, em relação aos 100 (cem) imóveis em questão, porém o art. 81 do CTN estabelece dois limites para a cobrança: um individual e outro local. O limite individual deverá se ater à valorização individual de cada imóvel, e o limite total refere-se ao custo total das obras, isto é, a somatória das contribuições cobradas de cada proprietário não poderá exceder o limite total do custo da obra correspondente a R\$ 3.500.000,00.

Desse modo, o candidato deverá identificar que o custo total da obra sequer foi levado em consideração pelo Poder Executivo local, infringindo, portanto, o disposto previsto no art. 81 do CTN.

Em relação à correção, levou-se em conta o seguinte critério de pontuação:

ITEM	PONTUAÇÃO
Violação do princípio da legalidade (art. 150, I, da CRFB OU art. 97 do CTN)	0,25
Violação do princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, “b” e “c”, da CRFB/88)	0,25
Violação do artigo 81 do CTN	0,25
Violação do artigo 82 do CTN OU do Decreto 195/67	0,25

**(OAB/Exame Unificado – 2010.1 – 2ª fase)** O município de Abaeté instituiu taxa de limpeza urbana, a ser exigida em conjunto com o IPTU, de todos os proprietários de imóveis situados nos limites territoriais do município, para fazer frente às despesas com a limpeza de logradouros públicos. Um dos proprietários de imóveis naquela localidade, Lino A., sentiu-se prejudicado com a cobrança, ao receber o boleto de pagamento do IPTU e da taxa de limpeza urbana com os valores de R\$ 1.650,00 e de R\$ 450,00, respectivamente. Em razão da cobrança da referida taxa, Lino A. resolveu procurar auxílio de profissional da advocacia, para livrar-se do encargo.

Em face dessa situação hipotética, apresente os fundamentos jurídicos em defesa dos interesses de Lino A.

**RESOLUÇÃO DA QUESTÃO**

O sistema tributário brasileiro admite a cobrança de apenas duas espécies de taxas: pelo exercício do poder de polícia e pela prestação de serviço público específico e divisível, conforme indicado no art. 145, II, da CF:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

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;

(...)

A taxa pela prestação de serviço público somente pode ser cobrada em relação a serviços específicos e divisíveis, vale dizer, serviços cuja prestação pode ser identificada e quantificada de modo individualizado, em relação ao tomador (= serviços *uti singuli*), conforme definido pelo art. 79, II e III, do CTN:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

(...)

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Por exemplo, o serviço de coleta de lixo é *uti singuli*, pois é possível, em tese, identificar quanto cada contribuinte aproveitou dos serviços (quanto lixo foi coletado em relação a cada indivíduo), permitindo a cobrança de taxa na forma da legislação local, conforme o disposto na Súmula Vinculante 19 do STF.

Entretanto, não é possível a cobrança de taxa em relação àqueles serviços públicos que não permitem a identificação e a quantificação em relação a cada usuário (= serviços *uti universi*).

É exatamente o caso em análise, de limpeza de logradouros públicos, pois é impossível determinar quanto cada contribuinte foi individualmente beneficiado pela varrição de ruas e praças públicas.

Assim, o Município de Abaeté não pode exigir de Lino A. taxa pela prestação do serviço de limpeza dos logradouros, sendo indevida, portanto, a cobrança dos R\$ 450,00.

Lino A. pode simplesmente deixar de pagar a taxa e, em caso de execução, apresentar exceção de pré-executividade (Súmula 393/STJ) ou embargos.

Caso queira se antecipar à cobrança, pode impetrar mandado de segurança ou propor ação anulatória.

Finalmente, se a forma de cobrança adotada pelo Município impedir o pagamento do IPTU devido sem o recolhimento conjunto da taxa, é possível consignar o valor do imposto em juízo, nos termos do art. 164, I, do CTN.

---

## COMENTÁRIOS ADICIONAIS

O leitor deve ter percebido que essa matéria (taxa de serviços, especificamente de limpeza e coleta de lixo) é recorrente nos exames da OAB. É interessante estudar bem e conhecer as principais Súmulas relacionadas:

STF-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.

STF-Vinculante 19. A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da constituição federal.

Veja também um precedente do STF exemplificativo da jurisprudência contrária à cobrança de taxa de limpeza urbana:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - IPTU. LOCAÇÃO DE IMÓVEL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 724 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA TAXA DE LIMPEZA PÚBLICA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(...)

2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido da inconstitucionalidade da cobrança da Taxa de Limpeza Pública quando vinculada a serviços de caráter universal e indivisível. Precedente do Plenário.

(AI 529.280-MG AgR, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, j. 13/10/2009, DJe-213)

---

## GABARITO COMENTADO CESPE

O fato gerador da taxa é a prestação de serviço público, específico e divisível, efetivamente prestado ao contribuinte ou colocado à sua disposição. Por outro lado, deve-se registrar que somente é viável a instituição de taxa nas hipóteses de serviços públicos qualificados como específicos e divisíveis, assim entendidos aqueles que podem ser (i) destacados em unidade de medida e (ii) atribuíveis a um único titular. Contudo, o serviço de limpeza urbana não preenche tais requisitos legais, reputando-se, portanto, inválido.

Fundamento legal para a resposta: CTN, arts. 77 e 79.

Observação para a correção: atribuir pontuação integral às respostas em que esteja expresso o conteúdo do dispositivo legal, ainda que não seja citado, expressamente, o número do artigo.

**(OAB/Exame Unificado – 2008.3 – 2ª fase)** Considere que determinado ente da Federação crie taxa de registro empresarial cujo fato gerador seja o cadastramento dos atos constitutivos da empresa no respectivo órgão de registro de comércio e cuja base de cálculo seja o capital da empresa, sendo a respectiva alíquota de 0,001%. A taxa deve ser paga tanto no registro do ato constitutivo quanto nas alterações contratuais. Nessa situação, a referida taxa atende aos requisitos normativos? Fundamente sua resposta.

**RESOLUÇÃO DA QUESTÃO**

Somente o ente competente para realizar o cadastramento, ou para fiscalizar a providência, poderá cobrar a taxa correspondente. Essa é uma consideração importante para a correta análise do tributo, embora a questão não informe qual ente da Federação (União, Estado, Distrito Federal ou Município) criou a taxa.

De qualquer forma, toda base de cálculo deve ter relação com o fato gerador do tributo correspondente, quantificando-o, de certa forma.

Assim, a taxa pelo exercício do poder de polícia deve ter uma base de cálculo que tenha relação com o custo da fiscalização. A taxa pela prestação de serviço, de modo semelhante, deve apresentar base de cálculo relacionada com o custo incorrido pelo Poder Público para oferecer esse serviço.

Percebe-se que o capital da empresa não tem relação com a atividade estatal, de modo que não é base de cálculo apta a quantificar a taxa. Pode, em tese, ser base de cálculo de imposto, não de taxa (art. 145, § 2º, da CF).

Nesse sentido, o art. 77, p. único, *in fine*, do CTN veda expressamente o cálculo da taxa “em função do capital das empresas”.

A exação é, portanto, inválida.

**COMENTÁRIOS ADICIONAIS**

O ponto essencial nesta questão, que deve necessariamente ser abordado, é a base de cálculo das taxas e a vedação do art. 77, p. único, *in fine*, do CTN.

**(OAB/Exame Unificado – 2007.1 – 2ª fase)** O município de Árvore Verde levou a efeito vultosa obra pública de construção de um campo de desporto, o que ensejou o acréscimo do valor de quinze imóveis, cada um deles valorizado, individualmente, no importe de R\$ 5.000,00. O custo da obra foi estimado em R\$ 55.000,00. Diante disso, o município cobrou de cada um dos proprietários dos imóveis valorizados o valor de R\$ 5.000,00. Joaquim, proprietário e locador de um dos imóveis valorizados, incluiu, no contrato de locação, cláusula em que aumentava o valor do aluguel em cerca de 20% do valor anual da contribuição de melhoria efetivamente paga. Em face dessa situação hipotética, argumente, de modo fundamentado, sobre a legalidade da cobrança da contribuição de melhoria pelo município de Árvore Verde e sobre a majoração do valor do aluguel em razão do contrato de locação do imóvel de Joaquim.

**RESOLUÇÃO DA QUESTÃO**

Embora haja debate doutrinário, a jurisprudência dominante entende que o limite total para a contribuição de melhoria, previsto no art. 81 do CTN, foi recepcionado pela atual constituição.

Assim, o Poder Público não pode exigir dos contribuintes montante total superior ao custo da obra (= limite total), que foi estimado em R\$ 55 mil.

O caso descrito na questão implica cobrança de R\$ 75 mil (= R\$ 5 mil X 15 imóveis), o que ultrapassa o limite total e, portanto, é irregular.

Considerando que a valorização foi idêntica para todos os 15 imóveis, o Município de Árvore Verde poderá cobrar, em tese, até R\$ 3,666 mil em relação a cada imóvel (= R\$ 55 mil

÷ 15 imóveis), desde que atendidos os demais requisitos para a exigência do tributo (ver art. 82 do CTN).

Quanto à inclusão do valor da exação no aluguel, não se trata de relação tributária (regida, permitida ou autorizada pelo direito tributário). Isso porque contribuinte do tributo é Joaquim (o proprietário do imóvel), não o locatário, já que o acordo entre particulares não altera a sujeição passiva (art. 123 do CTN).

Assim, a modificação feita por Joaquim no contrato de locação não tem relação com a tributação, nem encontra respaldo na legislação específica.

O art. 8º, § 2º, do DL 195/1967 prevê que “No imóvel locado é lícito ao locador exigir aumento de aluguel correspondente a 10% (dez por cento) ao ano da Contribuição de Melhoria efetivamente paga”.

A vigência desse dispositivo é questionável, à luz da normatização específica das locações, mas, de qualquer forma, não seria possível, com base nele, majorar o valor do aluguel em 20% da contribuição paga no ano.

Assim, caso não haja concordância do locatário ou reajuste na forma da legislação cível, o aumento será inválido.

#### COMENTÁRIOS ADICIONAIS

Os pontos essenciais nesta questão, que devem necessariamente ser abordados, são os limites para a cobrança da contribuição de melhoria – individual e total – e a sujeição passiva.

Em se tratando de contribuição de melhoria, é sempre interessante estudar, além dos dispositivo do CTN (arts. 81 e 82), também o DL 195/1967.

**(OAB/Exame Unificado – 2006.2 – 2ª fase)** Determinado município do estado do Tocantins editou lei instituindo duas taxas. A primeira, taxa de coleta de lixo e limpeza pública, em razão da prestação de serviços de limpeza de logradouros públicos e de coleta domiciliar de lixo. A segunda, pela conservação e manutenção de vias públicas. Em face da situação hipotética apresentada, responda se a instituição das taxas de coleta de lixo e limpeza pública e de conservação e manutenção de vias públicas se coaduna com a lei e com a jurisprudência que versam sobre o tema. Disserte, ainda, acerca da distinção entre taxa de polícia e taxa de serviço. Extensão máxima: 30 linhas

#### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

O sistema tributário brasileiro admite a cobrança de apenas duas espécies de taxas: pelo exercício do poder de polícia e pela prestação de serviço público específico e divisível, conforme indicado no art. 145, II, da CF:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

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;

(...)

O exercício do poder de polícia, que dá ensejo à exação, corresponde à “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” (art. 78 do CTN).

Em geral, essa taxa confunde-se com a cobrança pela fiscalização do Poder Público em relação a determinada atividade do particular (por exemplo, taxa de instalação e funcionamento de estabelecimento empresarial).

A taxa pela prestação do serviço público, por sua vez, somente pode ser cobrada em relação a serviços específicos e divisíveis, vale dizer, serviços cuja prestação pode ser identificada e quantificada de modo individualizado, em relação ao tomador (= serviços *uti singuli*). Por exemplo, o serviço de coleta de lixo é *uti singuli*, pois é possível, em tese, identificar quanto cada contribuinte aproveitou do serviços (quanto lixo foi coletado em relação a cada indivíduo).

Entretanto, não é possível a cobrança de taxa em relação àqueles serviços públicos que não permitem a identificação e quantificação em relação a cada usuário (= serviços *uti universi*). Por exemplo, é impossível determinar quanto cada contribuinte foi individualmente beneficiado pela varrição de ruas e praças públicas, ou pela iluminação pública.

Assim, na hipótese descrita na questão, somente é possível a cobrança da taxa em relação ao serviço de coleta de lixo (= *uti singuli*), conforme a Súmula Vinculante 19 do STF. A exigência em relação aos serviços de limpeza e manutenção de logradouros (= *uti universi*) é inconstitucional.

### COMENTÁRIOS ADICIONAIS

Os pontos essenciais nesta questão, que devem necessariamente ser abordados, são os fatos geradores das taxas e a impossibilidade de cobrança no caso de serviços prestados *uti universi*. As transcrições e os exemplos são para facilitar o entendimento do estudante, mas são dispensáveis para a resposta.

O entendimento quanto à validade das taxas de coleta de lixo e à invalidade das taxas de limpeza pública foi consolidado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento em repercussão geral do RE 576.321/SP (j. 4.12.2008, DJe 12.2.2009). Transcrevemos trecho do voto-condutor proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowski (relator):

Decorre daí que as taxas cobradas em razão exclusivamente dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis são constitucionais, ao passo que é inconstitucional a cobrança de valores tidos como taxa em razão de serviços de conservação e limpeza de logradouros públicos.

Esse é o teor da Súmula Vinculante 19: “A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da constituição federal.”

Ademais, a Suprema Corte adotou posicionamento menos rígido em relação à base de cálculo da taxa, conforme o disposto 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.”

**(OAB/Exame Unificado – 2006.1 – 2ª fase)** Município localizado no sul do Brasil levou a efeito o recapeamento asfáltico de certa avenida municipal, o que resultou na valorização de cerca de 25 imóveis da região. O custo da obra foi equivalente a R\$ 450.000,00. Considerando a situação hipotética apresentada, redija um texto acerca da possibilidade de cobrança da contribuição de melhoria, destacando os requisitos necessários à exigência dessa exação, principalmente quanto aos limites. Extensão máxima: 60 linhas

### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

A contribuição de melhoria é uma das espécies tributárias listadas no art. 145 da CF:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

(...)

O fato gerador é a valorização imobiliária decorrente da obra pública.,

Há forte entendimento doutrinário e precedentes jurisprudenciais no sentido de que o recapeamento asfáltico é simples manutenção de bem público que não acarreta valorização imobiliária. Por essa ótica, não seria possível a cobrança de contribuição de melhoria.

Entretanto, o relato dos fatos deixa claro que, no caso, ocorreu efetivamente valorização imobiliária em relação a 25 imóveis da região. Partindo dessa premissa inafastável, é possível a cobrança municipal, desde que atendidos os requisitos legais.

O art. 81 do CTN indica que há dois limites para a cobrança: um individual e outro total:

Art. 81. 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.

O Município poderá cobrar, de cada um dos proprietários dos 25 imóveis, até o montante correspondente à valorização do bem (limite individual). Por exemplo, se o imóvel de João valorizou-se R\$ 20 mil por conta da obra, esse é o limite que poderá, em tese, ser cobrado dele a título de contribuição de melhoria.

Ademais, como o custo da obra foi de R\$ 450 mil reais (limite total), a somatória das contribuições cobradas de cada proprietário não poderá exceder esse montante. Por exemplo, na hipótese de todos os 25 imóveis terem se valorizado igualmente, em R\$ 20 mil cada, não será possível o Município cobrar esse montante de todos os proprietários, pois o total seria de R\$ 500 mil (R\$ 20 mil X 25 imóveis = R\$ 500 mil – superior ao valor da obra, portanto). No máximo, poderá ser cobrado R\$ 18 mil em relação a cada imóvel (R\$ 18 mil X 25 imóveis = R\$ 450 mil), respeitando-se, assim, o limite total.

Finalmente, não se pode esquecer que a contribuição de melhoria é espécie de tributo e, portanto, sujeita aos princípios da legalidade e da anterioridade, entre outros.

Dessa forma, para que seja possível a cobrança da exação, é necessária previsão em lei municipal, aprovada no exercício anterior ao da ocorrência do fato gerador (de modo geral, a lei deve ser aprovada no ano anterior ao da realização da obra).

O art. 82 do CTN prevê exigências muito específicas em relação a essa lei, que deverá apresentar memorial descritivo, orçamento do custo da obra, indicação da parcela a ser financiada pela contribuição, delimitação da zona beneficiada e o fator do benefício (que permitirá calcular a valorização individual, em relação a cada imóvel). Muito importante, deverá ser fixado prazo, não inferior a 30 dias, para impugnação pelos interessados.

Esses são, portanto, os requisitos gerais para que o Município exija a contribuição de melhoria.

### COMENTÁRIOS ADICIONAIS

Perceba que os precedentes jurisprudenciais dos Tribunais Superiores, que afastam a contribuição de melhoria no recapeamento asfáltico, partem das premissas fáticas fixadas pelas instâncias ordinárias, no sentido de que não houve comprovação de valorização imobiliária decorrente da obra (o STJ e o STF não podem, em Recursos Especiais e Extraordinários, rever essas premissas fáticas).

É possível, em tese, que determinado município comprove, inequivocamente, que sua obra acarretou valorização imobiliária, o que viabilizaria a cobrança. Lembre-se que o candidato deve se ater aos fatos narrados pelo examinador que, na presente pergunta, consignou expressamente que houve valorização imobiliária em relação a 25 imóveis.

Nesse Exame de 2006 havia até 60 linhas para a resposta. Atente-se para o espaço disponível em sua prova e ajuste-se a ele, focando os pontos essenciais de maneira clara e direta. Os pontos essenciais nesta questão, que devem necessariamente ser abordados, são o fato gerador da contribuição de melhoria e a dupla limitação para a cobrança – limite total e limite individual. As transcrições e os exemplos são para facilitar o entendimento do estudante, mas são dispensáveis para a resposta.

## 2. Competência tributária e imunidades

**(OAB/Exame Unificado – 2009.1 – 2ª fase)** Considere que determinada instituição educacional sem fins lucrativos tenha sido notificada pelo fisco pela cobrança de imposto de renda sobre as mensalidades, dado o elevado valor destas. Nessa situação hipotética, a referida instituição educacional é sujeito passivo do imposto de renda? Que argumentos ela pode apresentar? Fundamente ambas as respostas.

### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

As entidades educacionais sem fins lucrativos são imunes, nos termos do art. 150, VI, c, da CF, desde que atendam os requisitos do art. 14 do CTN:

Art. 14. 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;

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.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Em princípio, o elevado valor da mensalidade não implica afastamento da imunidade, de modo que a entidade educacional não é sujeito passivo do imposto de renda, desde que, repito, atenda aos requisitos do art. 14 do CTN.

O Fisco Federal provavelmente presumiu que o valor cobrado dos alunos, por ser elevado, denota que os recursos não são integralmente aplicados nas finalidades essenciais da entidade educacional, o que afastaria a imunidade, nos termos do art. 150, § 4º, da CF e do art. 14, II, do CTN.

Para defender-se da autuação, a instituição deverá apresentar seus registros contábeis e demais elementos de prova, para comprovar que os valores cobrados dos alunos são integralmente destinados à manutenção ou à expansão das atividades educacionais.

Com isso, deverá ser reconhecida a imunidade e afastada a pretensão fiscal.

### COMENTÁRIOS ADICIONAIS

É interessante lembrar que imunidade semelhante, prevista no art. 195, § 7º, da CF, relativa a contribuições sociais e entidades beneficentes de assistência social, é atualmente regulada pelo art. 29 c/c os arts. 18 e 19 da Lei 12.101/2009.

**(OAB/Exame Unificado – 2006.3 – 2ª fase)** A Fazenda Pública do Distrito Federal promoveu execução fiscal contra a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), seção do Distrito Federal, em decorrência do não pagamento do imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU) relativo ao prédio onde funciona a sede da referida instituição. Em relação ao fato hipotético acima e em conformidade com a lei e a jurisprudência que disciplinam a matéria tributária, responda fundamentadamente se a Fazenda Pública do Distrito Federal agiu legalmente.

### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

A Ordem dos Advogados do Brasil é considerada prestadora de serviço público independente, de natureza *sui generis*, não equiparada à autarquia ou às demais entidades de representação de classe.

Exerce, nessa condição, atividade pública, enquadrando-se na imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, *a*, da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

(...)

§ 2º - A vedação do inciso VI, “a”, é **extensiva às autarquias** e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

(...)

No caso descrito, o imóvel é destinado às finalidades essenciais da entidade imune (é a sede da OAB-DF), de modo que não pode sofrer incidência do IPTU.

Essa é a jurisprudência do STF, que afasta a imunidade apenas no caso de entidades que, apesar de ligadas à OAB, não se voltem às finalidades essenciais da Ordem.

A pretensão do fisco distrital é, portanto, ilegítima.

#### COMENTÁRIOS ADICIONAIS

Veja os seguintes precedentes jurisprudenciais, conforme citado na resposta:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. § 1º DO ARTIGO 79 DA LEI N. 8.906, 2ª PARTE. “SERVIDORES” DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. PRECEITO QUE POSSIBILITA A OPÇÃO PELO REGIME CELESTISTA. COMPENSAÇÃO PELA ESCOLHA DO REGIME JURÍDICO NO MOMENTO DA APOSENTADORIA. INDENIZAÇÃO. IMPOSIÇÃO DOS DITAMES INERENTES À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA E INDIRETA. CONCURSO PÚBLICO (ART. 37, II DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL). INEXIGÊNCIA DE CONCURSO PÚBLICO PARA A ADMISSÃO DOS CONTRATADOS PELA OAB. AUTARQUIAS ESPECIAIS E AGÊNCIAS. CARÁTER JURÍDICO DA OAB. ENTIDADE PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO INDEPENDENTE. CATEGORIA ÍMPAR NO ELENCO DAS PERSONALIDADES JURÍDICAS EXISTENTES NO DIREITO BRASILEIRO. AUTONOMIA E INDEPENDÊNCIA DA ENTIDADE. PRINCÍPIO DA MORALIDADE. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 37, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. NÃO OCORRÊNCIA.

(...)

2. Não procede a alegação de que a OAB sujeita-se aos ditames impostos à Administração Pública Direta e Indireta.

3. A OAB não é uma entidade da Administração Indireta da União. A Ordem é um serviço público independente, categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro.

4. A OAB não está incluída na categoria na qual se inserem essas que se tem referido como “autarquias especiais” para pretender-se afirmar equivocada independência das hoje chamadas “agências”.

5. Por não consubstanciar uma entidade da Administração Indireta, a OAB não está sujeita a controle da Administração, nem a qualquer das suas partes está vinculada. Essa não-vinculação é formal e materialmente necessária.

6. A OAB ocupa-se de atividades atinentes aos advogados, que exercem função constitucionalmente privilegiada, na medida em que são indispensáveis à administração da Justiça [artigo 133 da CB/88]. É entidade cuja finalidade é afeita a atribuições, interesses e seleção de advogados. Não há ordem de relação ou dependência entre a OAB e qualquer órgão público.

7. A Ordem dos Advogados do Brasil, cujas características são autonomia e independência, não pode ser tida como congênera dos demais órgãos de fiscalização profissional. A OAB não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas. Possui finalidade institucional.

(...)

(ADI 3026/DF, Relator: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 08/06/2006, DJ 29-09-2006 PP-00031 EMENT VOL-02249-03 PP-00478 RTJ VOL-00201-01 PP-00093)

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO. CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS. INAPLICABILIDADE. 1. A Caixa de Assistência dos Advogados, instituída nos termos dos arts. 45, IV e 62 da Lei 8.906/1994, não desempenha as atividades inerentes à Ordem dos Advogados do Brasil (defesa da Constituição, da ordem jurídica do Estado democrático de direito, dos direitos humanos, da justiça social Também não lhe compete privativamente promover a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda a República Federativa do Brasil).

Trata-se de entidade destinada a prover benefícios pecuniários e assistenciais a seus associados. 2. Por não se revelar instrumentalidade estatal, a Caixa de Assistência dos Advogados não é protegida pela imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição). 3. A circunstância de a Caixa de Assistência integrar a estrutura maior da OAB não implica na extensão da imunidade, dada a dissociação entre as atividades inerentes à atuação da OAB e as atividades providas em benefício individual dos associados. Recurso extraordinário conhecido e ao qual se dá provimento. (RE 233.843-MG, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, j. 01/12/2009, DJe-237, 18-12-2009)

**(OAB/Exame Unificado – 2006.1 – 2ª fase)** Considere que a Igreja n.º 1, localizada na zona rural de determinado município do norte brasileiro, tenha alugado dois de seus imóveis para certa indústria moveleira, a KL Móveis Rústicos Ltda., sendo que os valores recebidos a título de aluguéis são destinados às finalidades essenciais da referida igreja. Considerando a situação hipotética apresentada, redija texto acerca da possibilidade de a Igreja n.º 1 gozar de imunidade relativa ao imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) quanto aos imóveis locados para KL Móveis Rústicos Ltda., apontando em seu texto, necessariamente, as principais diferenças entre imunidade, isenção e não-incidência tributárias. Extensão máxima: 60 linhas

### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

Não há confundir não-incidência, imunidade e isenção.

Não-incidência é termo bastante criticado pela doutrina, pois implica definição por negativa, o que é rejeitado pela Lógica. De fato, quase tudo no mundo pode ser classificado como “não-incidência”, o que afasta a utilidade da classificação.

Apesar disso, “não-incidência” é termo muito utilizado para se referir a situações que não se enquadram, nem mesmo em tese, no âmbito de incidência do tributo.

Por exemplo, a propriedade de cavalo não se submete ao IPVA estadual (incidente sobre a propriedade de veículos automotores). Trata-se, portanto, de não-incidência do IPVA.

Imunidade é regra negativa de competência. A Constituição Federal define as competências tributárias de modo positivo, afirmando quais situações podem ser tributadas por cada ente, e, de modo negativo, consignando as situações ou pessoas que não podem ser tributadas.

Por exemplo, a CF consigna que os Estados podem tributar a propriedade de veículos automotores (IPVA). Entretanto, ressalva que a propriedade dos demais entes políticos, suas autarquias e fundações públicas não pode ser onerada por impostos (imunidade recíproca). Assim, houve delimitação da competência estadual de modo positivo e negativo (por meio da imunidade).

Para que fique claro: a imunidade é prevista exclusivamente pela Constituição Federal.

Finalmente, isenção é favor legal, ou seja, norma que afasta a tributação prevista na lei do próprio ente tributante.

Por exemplo, embora o Estado do Rio de Janeiro possa tributar a propriedade de veículos automotores em seu território, é possível que, por lei própria, isente os automóveis com mais de 20 anos de uso.

A isenção, portanto, pressupõe a competência tributária e é sempre fixada por lei do próprio ente tributante (excepcionalmente, no caso do ICMS, a isenção, como os demais benefícios fiscais, deve ser autorizada por convênio interestadual).

A imunidade prevista no art. 150, VI, *b*, da CF impede a tributação do patrimônio das igrejas, desde que relacionado às finalidades essenciais (§ 4º):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

(...)

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

(...)

O Supremo Tribunal Federal dá interpretação teleológica ao dispositivo, de modo a afastar a incidência sobre bens que estejam locados a terceiros, desde que a renda auferida seja destinada ao atendimento das finalidades essenciais da entidade imune (Súmula 724 do STF).

No caso descrito na questão, portanto, há imunidade em favor do templo.

### COMENTÁRIOS ADICIONAIS

Os pontos essenciais nesta questão, que devem necessariamente ser abordados, são a distinção entre não-incidência, imunidade e isenção, e o conteúdo da Súmula 724/STF, bastante exigido em exames.

É interessante salientar que, embora essa Súmula refira-se especificamente ao art. 150, VI, *c*, da CF, o mesmo entendimento se aplica à imunidade dos templos (alínea *b* do dispositivo).

**(OAB/Exame Unificado – 2004 – 2ª fase)** Em razão de ter recebido notificação de cobrança de contribuição de melhoria, decorrente de valorização do imóvel da sede de orfanato reconhecido como instituição assistencial sem fins lucrativos, o administrador dessa entidade formulou consulta a um escritório de advocacia para saber se o orfanato seria imune a tributos de qualquer natureza. Considerando a hipótese acima proposta, redija um texto dissertativo que responda, fundamentadamente e da forma mais completa possível, à consulta do administrador.

#### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO:

A imunidade prevista no art. 150, VI, *c*, da CF, em favor das instituições de assistência social sem fins lucrativos, **aplica-se apenas aos impostos**, não às demais espécies tributárias:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir **impostos** sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das **instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos**, atendidos os requisitos da lei;

(...)

Assim, não há previsão constitucional para imunidade em relação à contribuições de melhoria, ainda que a entidade assistencial atenda aos requisitos do art. 14 do CTN.

O que pode ser avaliado, no caso proposto, é a regularidade da contribuição de melhoria instituída pelo Poder Público e aferir se, eventualmente, a exação não tem natureza de imposto, apesar da denominação atribuída.

Caso contrário (se a contribuição de melhoria foi regularmente instituída e se houve, efetivamente, valorização imobiliária), a entidade deverá recolher o tributo.

#### COMENTÁRIOS ADICIONAIS

Perceba que todas as imunidades do art. 150, VI, da CF referem-se exclusivamente a impostos, e não a outras espécies tributárias (taxas, contribuições de melhoria, CIDE, contribuições sociais etc.).

Não se esqueça, entretanto, que outros dispositivos constitucionais dispõem sobre imunidade, embora utilizem, eventualmente, expressões e termos diversos (não incidência, isenção). É o caso do art. 195, § 7º, da CF, que prevê imunidade especificamente em relação a contribuições sociais de entidades beneficentes de assistência social (apesar do termo *isenção* utilizado no dispositivo, trata-se de imunidade, pois é norma constitucional que afasta a competência tributária).

**(OAB/Exame Unificado – 2006.3 – 2ª fase)** Pedro, por ser proprietário de imóvel, recebeu em sua residência duas cobranças tributárias concernentes ao mesmo fato gerador. Uma, enviada pela União, exigia o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), e a outra, encaminhada pelo município, cobrava o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU). Com base na situação hipotética acima, redija um texto dissertativo, identificando se houve *bis in idem* ou bitributação. Estabeleça, em seu texto, a diferença entre os dois fenômenos e, ainda, a providência jurídica que Pedro deve promover para solucionar seu problema.

#### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

A doutrina costuma distinguir bitributação, que implica conflito de competência, de *bis in idem*.

A bitributação ocorre quando dois entes distintos pretendem tributar a mesma situação, o que não é, em regra, admitido no sistema tributário nacional. É o caso descrito na questão, em que a União e o Município pretendem exigir tributo sobre a mesma propriedade imobiliária.

*Bis in idem* ocorre quando o mesmo ente pretende cobrar dois ou mais tributos sobre o mesmo fato gerador, o que tampouco é aceito, em regra, no sistema tributário nacional. Um exemplo de *bis in idem* indevido seria o caso de o Município em questão exigir o Imposto sobre Transmissão *inter vivos* (ITBI) duas vezes: na lavratura da escritura de alienação e, posteriormente, no registro da venda no cartório de imóveis.

Para não se arriscar a pagar tributo indevido, Pedro poderá propor Ação de Consignação em Pagamento e depositar o valor que entende devido em juízo, para que União e Município discutam perante o magistrado suas pretensões (art. 164, III, do CTN).

### 3. Princípios

**(OAB/Exame Unificado – 2010.1 – 2ª fase)** Em caso que considerou de grande relevância e urgência, o presidente da República editou medida provisória, publicada em 30 de outubro e convertida em lei no dia 14 de novembro do mesmo ano, majorando as alíquotas do imposto territorial rural, a partir de 1.º de janeiro do ano seguinte.

Nessa situação hipotética, a majoração das alíquotas do referido imposto foi estabelecida de acordo com o previsto na Constituição Federal? A partir de que momento poderia o imposto, com as novas alíquotas, ser cobrado? Fundamente ambas as respostas.

#### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

De fato, é possível a majoração do ITR por medida provisória, desde que convertida em lei até o final do ano em que foi editada, conforme o art. 62, § 2º, da CF:

Art. 62, § 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Ocorre que essa majoração deve observar o princípio da anterioridade anual e nonagesimal, previsto no art. 150, III, *b e c*, da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

(...)

No caso, a MP foi publicada em 30 de outubro, de modo que a majoração do ITR terá eficácia apenas ao final de janeiro do ano seguinte.

É preciso ter em mente, entretanto, que o fato gerador do imposto federal ocorre em 1º de janeiro de cada exercício, nos termos do art. 2º do Regulamento do ITR (Decreto 4.382/2002).

Assim, quando a majoração passou a ter eficácia, já havia ocorrido o fato gerador relativo ao ano seguinte ao da publicação da MP, de modo que o aumento de alíquota será aplicável apenas em relação ao ITR incidente no segundo ano após aquele em que a medida provisória foi editada.

Por exemplo, se a medida provisória foi publicada em outubro de 2010 e teve eficácia apenas no final de janeiro de 2011, a majoração não se aplicará ao ITR relativo a este último ano (2011), cujo fato gerador ocorreu em 1º de janeiro. Nesse exemplo, o aumento de alíquota somente será aplicável ao ITR incidente em 1º de janeiro de 2012.

### COMENTÁRIOS ADICIONAIS

É interessante o estudante lembrar que os impostos sobre propriedade (ITR, IPVA, IPTU) incidem, em regra, em 1º de janeiro de cada exercício, embora haja peculiaridades previstas em leis locais. Como exemplos de exceções, as normas estaduais costumam prever que o IPVA incide também no momento da importação por destinatário final do veículo, ou quando da primeira aquisição no mercado nacional. Determinados municípios prevêem, excepcionalmente, a incidência do IPTU no momento em que se termina a construção do imóvel. De qualquer forma, como dito inicialmente, a regra geral é de incidência periódica, sempre em 1º de janeiro de cada ano.

Importante também fixar que os tributos que não exigem lei complementar podem ter suas normas veiculadas por medida provisória. Se houver instituição ou majoração, a MP deve ser convertida em lei até o final do ano em que editada, conforme o art. 62, § 2º, da CF, com as exceções previstas no mesmo dispositivo, sem prejuízo do princípio da anterioridade anual e nonagesimal.

---

**GABARITO COMENTADO CESPE**

Não foi observado o princípio da anterioridade nonagesimal, especificado no art. 150, III, c, da Constituição Federal, a seguir transcrito.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)”

Dessa forma, o imposto só poderia ser cobrado após noventa dias contados de 30 de outubro, data de publicação da medida provisória. Assim dispõe a Constituição Federal:

Art. 62. “Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

(...)

§ 2.º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.”

Admite-se que o examinado indique como data o dia 1.º de janeiro do segundo ano seguinte ao da publicação da MP, em razão da determinação legal de que o fato gerador do imposto territorial rural ocorre em 1.º de janeiro (Lei n.º 9.393/1996).

Observação para a correção: atribuir pontuação integral às respostas em que esteja expresso o conteúdo do dispositivo legal, ainda que não seja citado, expressamente, o número do artigo.

**(OAB/Exame Unificado – 2009.3.2 – 2ª fase)** Ruth recebeu, em sua residência, o carnê para pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) em valor muito superior ao que lhe havia sido cobrado no ano anterior.

Pesquisando os motivos do novo valor, constatou que a base de cálculo do imposto fora majorada por decreto do Poder Executivo. Inconformada com o valor do imposto, Ruth consultou profissional da advocacia com o propósito de informar-se a respeito da legalidade da referida cobrança.

Em face dessa situação hipotética, na qualidade de advogado(a) consultado(a) por Ruth, responda, de forma fundamentada, qual seria a medida judicial cabível para a defesa dos interesses de sua cliente.

**RESOLUÇÃO DA QUESTÃO**

A base de cálculo é um dos elementos essenciais para a quantificação da obrigação tributária. É pela multiplicação com a alíquota que se chega o valor a ser recolhido a título de IPTU.

Como tal, submete-se estritamente ao princípio da legalidade.

O imposto municipal sobre a propriedade imobiliária tem por base de cálculo o valor venal do imóvel, nos termos do art. 33 do CTN. Esse montante é fixado por meio de planta genérica de valores, que engloba todo o território urbano da cidade e é aprovado por lei local.

O Município aplica essa lei a cada imóvel urbano, calculando o imposto devido e notificando o contribuinte (lançamento de ofício).

A alteração dessa base de cálculo legalmente fixada somente pode ser realizada por meio de outra lei, conforme pacífico entendimento jurisprudencial e doutrinário.

Entretanto, a legalidade estrita refere-se apenas ao aumento real, acima da inflação, conforme previsto expressamente no art. 97, II, e §§ 1º e 2º, do CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

A atualização monetária não corresponde a aumento efetivo, mas simples manutenção do valor da base de cálculo em face da desvalorização da moeda (inflação).

Assim, a correção monetária do valor venal pode ser veiculada por norma infra-legal, como decreto do Executivo (§ 2º do dispositivo legal antes transcrito).

Esse é o entendimento jurisprudencial consolidado pela Súmula 160/STJ: “É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.”

No caso de Ruth, é preciso verificar se o aumento ultrapassou o índice inflacionário aplicável. Somente nessa situação haverá irregularidade e será viável medida judicial em seu favor.

O meio adequado seria o mandado de segurança, que deve ser impetrado no prazo de 120 dias contados da notificação do lançamento (art. 23 da Lei 12.016/2009). É possível também a propositura de ação ordinária anulatória com pedido de antecipação de tutela, sem o óbice temporal dos 120 dias.

## COMENTÁRIOS ADICIONAIS

O ponto essencial é a exigência de lei para a majoração de tributo, como é o caso da ampliação real (acima da inflação) da base de cálculo do IPTU (art. 97 do CTN). Veja precedente jurisprudencial exemplificativo:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO POR MEIO DE DECRETO MUNICIPAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 160/STJ.

(...)

2. A jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento de que a majoração da base de cálculo do IPTU depende da elaboração de lei, não podendo Decreto atualizar o valor venal dos imóveis sobre os quais incide tal imposto, com base em uma tabela (Mapas de Valores), salvo no caso de simples correção monetária. Precedentes.

3. Aplicação da Súmula 160/STJ: “É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.”

4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 930.502/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 26/05/2009, DJe 12/06/2009)

**(OAB/Exame Unificado – 2009.1 – 2ª fase)** Determinado município publicou, em março de 2008, lei que amplia as hipóteses de incidência do imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis e de direitos a eles relativos (ITBI). O último artigo da referida lei estabelece a entrada em vigor desta na data de sua publicação, com efeitos produzidos a partir de 1.º de janeiro de 2008. Considerando a situação hipotética apresentada, discorra sobre a incidência da norma, com base na Constituição Federal.

### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

A ampliação das hipóteses de incidência do ITBI implica instituição do tributo em relação a essas novas situações.

Isso significa que a novidade legislativa sujeita-se aos princípios da irretroatividade e da anterioridade (art. 150, III, *a*, *b* e *c*, da CF).

Não há como pretender cobrar o novo ITBI em relação a situações anteriores à publicação da lei (princípio da irretroatividade).

A rigor, somente a partir de 1.º de janeiro de 2009 as novas hipóteses de incidência do ITBI terão eficácia (princípio da anterioridade).

Assim, a disposição contida no último artigo da lei descrita na questão é inconstitucional.

**(OAB/Exame Unificado – 2007.3 – 2ª fase)** Suponha que, no dia 31 de outubro de 2007, tenha sido publicada a seguinte lei federal:

Art. 1.º Ficam isentos do pagamento:

I – da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social sobre o Faturamento (COFINS): as operações de venda de veículos destinados a taxistas;

II – do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA): a propriedade de automóveis detida por taxistas.

Art. 2.º Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, no que se refere ao inciso I do artigo anterior, e, em 1.º de janeiro de 2008, relativamente ao inciso II.”

Nessa hipótese, a partir de que momento essa lei passaria a produzir efeitos concretos, respectivamente, sobre a cobrança da COFINS e do IPVA? Justifique a sua resposta com base nos art.s 145 a 155 da Constituição Federal e legislação aplicável à espécie.

### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

O IPVA é tributo estadual. Considerando que a competência tributária é privativa, a União não poderia instituir isenção em relação a esse imposto (art. 151, III, da CF – vedação das isenções heterônomas), o que somente poderia ser feito pelo respectivo Estado ou Distrito Federal.

Assim, a isenção de IPVA veiculada por lei federal é inconstitucional e, portanto, jamais produzirá efeitos concretos.

Com relação à COFINS, é possível a isenção veiculada, considerando que não há ofensa ao princípio da isonomia (o legislador pretende incentivar determinada atividade econômica, o que parece justificável). Ademais, a isenção, extinção ou redução de tributos não se sujeita ao princípio da anterioridade (aplicável apenas à instituição ou à majoração).

Há uma pequena imprecisão no texto legal, pois a COFINS (e sua isenção, portanto) refere-se ao faturamento decorrente das operações de venda (não diretamente à própria venda), mas isso não prejudica o conteúdo da norma.

Assim, a isenção da COFINS produz efeitos a partir da publicação, conforme o art. 2º da Lei, ou seja, a partir de 31 de outubro de 2007.

### COMENTÁRIOS ADICIONAIS

Atente-se para o espaço disponível em sua prova e ajuste-se a ele, focando os pontos essenciais de maneira clara e direta. Os pontos essenciais nesta questão, que devem necessariamente ser abordados, são a impossibilidade de isenções heterônomas, a regularidade da medida provisória em matéria tributária e a não aplicação do princípio da anterioridade no caso de benefícios fiscais. Fizemos a referência ao fato gerador da COFINS apenas para informação do leitor, mas isso é dispensável para a resposta.

**(OAB/Exame Unificado – 2007.3 – 2ª fase)** Ao chegar ao posto fiscal do estado de destino, João do Frigorífico teve toda a mercadoria perecível que transportava apreendida. A Fazenda Pública Estadual informou-lhe que só haveria a liberação da mercadoria se o ICMS incidente fosse pago. João, então, procurou um escritório de advocacia para providenciar a liberação da referida mercadoria o mais rapidamente possível. Na condição de advogado contratado por João, comente a respeito do procedimento da Fazenda Pública do Estado, explicitando, com o devido fundamento legal, (1) se ela agiu de acordo com a lei e (2) se existe alguma providência judicial para socorrer o seu cliente.

**RESOLUÇÃO DA QUESTÃO**

A jurisprudência é pacífica no sentido de que o fisco não pode apreender mercadorias lícitas, com o intuito de impelir o contribuinte a pagar tributos. É o teor da Súmula 323 do STF.

Isso porque a medida é desproporcional, considerando que o fisco tem meio eficiente para o recebimento de seus créditos (execução fiscal). Ademais, haveria ofensa ao direito constitucional ao livre exercício da empresa.

No caso descrito, há o agravante de que a mercadoria é perecível, de modo que a apreensão pode redundar em prejuízo irreparável para o empresário.

João do Frigorífico pode impetrar mandado de segurança, pois há ato coator ilegal praticado pelo Fisco, desde que respeite o prazo de 120 dias contados a partir da apreensão da mercadoria e apresente, com a inicial, a comprovação do ocorrido (não há possibilidade de dilação probatória). É possível o pedido de liminar, para imediata liberação da mercadoria, pois há *fumus boni iuris* e *periculum in mora*.

**(OAB/Exame Unificado – 2006.3 – 2ª fase)** A União instituiu certo tributo federal e fixou a alíquota de 8% para vigorar no estado de Goiás e de 7% para vigor no estado de São Paulo, sem que houvesse autorização legal para a diferença de alíquotas. Observada a situação hipotética acima, responda se houve violação a princípio constitucional tributário e, se positiva a resposta, identifique qual deles foi maculado. Apresente, ainda, considerações acerca das possibilidades de a União fixar alíquotas diversas, quanto a tributos federais, em diferentes unidades da Federação.

**RESOLUÇÃO DA QUESTÃO**

Em princípio, a alteração de alíquotas dos tributos somente pode ser veiculada por lei. A assertiva afirma que não houve autorização legal para a diferença de alíquotas, o que parece significar que a União realizou a modificação por norma infra-legal (decreto, portaria etc.), o que não é, em princípio, possível.

Ressalva-se a possibilidade de modificação de alíquotas por decreto ou outra norma infra-legal nos casos do Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IPI, IOF, desde que respeitados os limites e as condições da lei (o que não ocorreu, no caso), além da CIDE sobre combustíveis.

Ademais, os tributos federais devem ser uniformes em todo território nacional, sendo vedada distinção ou preferência em relação a unidades da federação, exceto para promoção do equilíbrio no desenvolvimento sócio-econômico entre as diversas regiões do país (art. 151, I, da CF).

A questão não traz maiores informações, mas, considerando que a distinção de alíquotas refere-se apenas a dois Estados, não parece ser o caso excepcional de promoção do equilíbrio no desenvolvimento regional, que autorizaria a diferença de alíquotas.

É possível afirmar, portanto, que a fixação das alíquotas diversas, descrita na questão, é inconstitucional.

**(OAB/Exame Unificado – 2004 – 2ª fase)** Considere que, em 10/10/2003, tenham sido publicados os seguintes dispositivos no Diário Oficial:

- lei ordinária municipal modificando a base de cálculo do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU);
- medida provisória federal majorando a cota patronal da contribuição para o sistema geral de previdência (INSS);
- lei federal majorando o imposto sobre a renda.

Em face dessas considerações, redija um texto dissertativo e informe a partir de que data podem ser exigidos cada um desses tributos, indicando, em cada caso, os princípios pertinentes.

### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

O art. 150, III, *b*, da CF prevê o princípio da anterioridade, segundo o qual os tributos não podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Ademais, a alínea *c*, do mesmo dispositivo constitucional, prevê a anterioridade nonagesimal, pela qual os tributos não podem ser cobrados antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituiu ou majorou.

Essa é a regra geral. Há diversas exceções.

A efetiva modificação da base de cálculo do IPTU sujeita-se apenas à anterioridade do art. 150, III, *b*, da CF, mas não à nonagesimal, conforme o § 1º, do dispositivo constitucional. É bom lembrar que a simples correção monetária da base de cálculo não implica efetiva majoração do tributo, de modo que dispensa lei (pode ser veiculada por decreto, por exemplo) e não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Assim, no caso descrito na questão, a majoração do IPTU poderá ser exigida a partir de 1º de janeiro de 2004.

Quanto às contribuições sociais, sujeitam-se apenas à anterioridade nonagesimal, nos termos do art. 195, § 6º, da CF. Ademais, a exigência de que a medida provisória seja convertida em lei até o último dia do exercício em que foi veiculada aplica-se apenas à instituição e à majoração de **impostos**, não de contribuições sociais (art. 62, § 2º, da CF).

Dessa forma, a majoração da cota patronal (contribuição social a cargo do empregador, incidente sobre a folha de salários e pagamentos análogos) será exigível após noventa dias contados a partir de 10/10/2003.

A majoração do imposto de renda, a exemplo da base de cálculo do IPTU, sujeita-se apenas ao princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, *b*, da CF, mas não à anterioridade nonagesimal.

Por essa razão, o aumento do IR poderá ser cobrado a partir de 1º de janeiro de 2004.

### COMENTÁRIOS ADICIONAIS

Atente-se para o espaço disponível em sua prova e ajuste-se a ele, focando os pontos essenciais de maneira clara e direta. O candidato poderia, nesta questão, explicar genericamente o conceito de anterioridade e de anterioridade nonagesimal e consignar, sucintamente, que a majoração do IR e da base de cálculo do IPTU sujeitam-se apenas ao art. 150, III, *b*, da CF, enquanto a majoração da contribuição social submete-se apenas à nonagesimal).

#### 4. Vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação

**(OAB/Exame Unificado – 2010.2 – 2ª fase)** Determinada Lei Estadual, publicada em 10/01/2010, estabeleceu a redução das alíquotas e das multas aplicáveis, respectivamente, aos fatos jurídicos tributáveis e ilícitos fiscais previstos na legislação do ICMS daquele Estado.

Considerando que certo contribuinte tenha sido autuado pela fiscalização local em 15/12/2009, em razão de falta de pagamento do ICMS relativo aos meses de fevereiro/2009 a novembro/2009, poderia ser aplicada a nova lei aos fatos geradores e infrações fiscais ocorridas em 2009, uma vez que este contribuinte ofereceu impugnação em tempo hábil, estando ainda pendente de julgamento na esfera administrativa? Responda, com base na legislação aplicável à espécie.

##### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

A alíquota do tributo é sempre aquela prevista na lei vigente à época do fato gerador (*tempus regit actum*), nos termos do art. 144, *caput*, do CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

(...)

A multa (penalidade pecuniária), entretanto, admite exceção no caso de norma posterior mais benéfica, que retroage em favor do infrator (*lex mitior*), conforme dispõe o art. 106, II, *c*, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso em exame, a nova Lei Estadual, publicada em 10/01/2010, aplica-se aos fatos ocorridos em 2009 apenas em relação às multas.

**COMENTÁRIOS ADICIONAIS**

É interessante que o estudante memorize as hipóteses em que a norma tributária aplica-se a situações pretéritas, conforme a seguinte tabela

Aplicação da lei tributária a ato ou a fato pretérito
– lei expressamente interpretativa – art. 106, I, do CTN
– redução ou extinção de sanção (lex mitior) – art. 106, II, do CTN
– normas relativas à fiscalização ou ao aumento de garantias e privilégios do crédito tributário, exceto para atribuir responsabilidade tributária a terceiros – art. 144, § 1º, do CTN

**GABARITO COMENTADO FGV**

O art. 144 do Código Tributário Nacional - CTN determina que o lançamento reporta-se à data do fato gerador do tributo, não se aplicando, desse modo, as alíquotas da lei nova aos fatos geradores ocorridos no ano de 2009, portanto, anteriores à sua entrada em vigor e à sua eficácia.

Todavia, quanto às multas, aplica-se o art. 106, III, letra c, do CTN, isto é, a lei nova poderá retroagir em benefício do contribuinte apenas quanto aos ilícitos ocorridos em 2009, em se tratando de ato ou fato não definitivamente julgado.

Desse modo, mediante aditamento à impugnação fiscal oposta contra o lançamento tributário, ainda pendente de julgamento, poderia o contribuinte apenas ser beneficiado com a redução da multa fiscal, conforme disciplinada pela nova legislação.

ITEM	PONTUAÇÃO
Mantida alíquota da lei do fato gerador Art.144 CTN	<b>0,50 detalhando esta pontuação</b> artigo (0,20); princípio tempus regit actum (0,30)
Redução das multas Retroatividade Benéfica Art.106,II,c	<b>0,50 detalhando esta pontuação</b> artigo (0,20); retroatividade benéfica (0,30)

**(OAB/Exame Unificado – 2009.2 – 2ª fase)** Luís deixou de apresentar declaração necessária para que determinado estado da Federação constituísse um crédito tributário e, por essa razão, foi multado pelo fisco. Apresentou, no prazo legal, impugnação ao auto de infração. Dois anos depois, não tendo sido julgada a impugnação administrativa, adveio nova legislação que excluiu a obrigatoriedade de apresentação do referido documento, extinguindo o direito de o fisco multar quem não entregasse a declaração. Em face dessa situação hipotética, discorra, com base no Código Tributário Nacional, acerca das consequências da aplicação da nova legislação ao caso de Luís.

**RESOLUÇÃO DA QUESTÃO**

A norma que afasta a ilicitude do ato retroage para beneficiar o infrator, desde que não tenha ocorrido trânsito em julgado, nos termos do art. 106, II, *a*, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato **não definitivamente julgado**:

(...)

a) quando deixe de defini-lo como infração;

(...)

Não houve, sequer, término do processo administrativo, de modo que não há trânsito em julgado.

Assim, Luis beneficia-se da norma posterior mais benéfica e não deverá pagar a multa.

Importante notar que o tributo continua devido e deverá ser recolhido pelo contribuinte.

**COMENTÁRIOS ADICIONAIS**

É interessante que o estudante memorize as hipóteses em que a norma tributária aplica-se a situações pretéritas, conforme a tabela anteriormente apresentada.

**(OAB/Exame Unificado – 2008.3 – 2ª fase)** Em 1998, Gilson deixou de cumprir determinada obrigação acessória e, por isso, foi punido com multa de R\$ 1.000,00. Recorreu na esfera administrativa até a última instância, mas sucumbiu em todas as decisões. Recorreu na esfera judicial e, igualmente, restou sucumbente, tendo a sentença transitado em julgado em agosto de 2008. Em setembro de 2008, foi publicada uma lei que reduzia, para o valor de R\$ 600,00, a pena aplicada ao tipo de descumprimento praticado por Gilson. Na situação hipotética apresentada, Gilson tem direito à redução da pena? Fundamente sua resposta de acordo com as normas gerais de direito tributário.

**RESOLUÇÃO DA QUESTÃO**

Em princípio, a norma punitiva mais benéfica retroage para beneficiar o infrator.

No entanto, a retroatividade não se aplica no caso de trânsito em julgado, nos termos do art. 106, II, *c*, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato **não definitivamente julgado**:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Considerando que na norma que reduziu a pena foi publicada em setembro de 2008 e o trânsito em julgado ocorreu no mês anterior, Gilson deverá pagar a multa de R\$ 1 mil.

**(OAB/Exame Unificado – 2008.1 – 2ª fase)** Certa empresa agropecuária foi beneficiada com a isenção simples de ITR sobre suas terras, em razão de uma lei publicada em 31 de dezembro de 2006 e que entrou em vigor em 1.º de janeiro de 2007. Em 19 de junho de 2008, foi publicada uma outra lei que cuidou exclusivamente de revogar aquela que concedera a isenção e cuja cláusula de vigência previa entrada em vigor após 30 dias da publicação. Considerando a situação hipotética apresentada, explicita, justificando com base na legislação pertinente, quando, de fato, estará extinta a citada isenção.

#### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO:

A revogação de isenção relativa a imposto sobre o patrimônio, caso do ITR, sujeita-se ao princípio da anterioridade, nos termos do art. 150, III, *b*, da CF e do art. 104, III, do CTN (para as teses existentes, veja a resposta à questão anterior).

Assim, a revogação da isenção ocorrida em junho de 2008 somente será eficaz a partir de 1º de janeiro de 2009, independentemente da disposição em contrário.

É importante notar que a empresa agropecuária não tem direito adquirido à isenção. Somente o benefício concedido por prazo certo e sob determinada condição não pode ser revogado a qualquer tempo (art. 178 do CTN).

Houve, no caso, isenção simples que pode, portanto, ser extinta a qualquer momento, observada a anterioridade.

**(OAB/Exame Unificado – 2008.2 – 2ª fase)** Um importador de helicópteros, tendo conhecimento de que determinada lei federal isenta de imposto sobre importação as aquisições de aviões fabricados no exterior, requereu à Receita Federal do Brasil (RFB) a aplicação da isenção à importação de helicópteros, tendo a RFB negado o pedido. Na situação hipotética apresentada, com base em que fundamento jurídico a RFB denegou o pedido?

#### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

O Fisco interpretará literalmente a norma que concede isenção, nos termos do art. 111, II, do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Em princípio, “avião” é algo que não se confunde com “helicóptero”, de modo que, pela interpretação literal, a isenção concedida àquele não se estende a este.

**(OAB/Exame Unificado – 2007.1 – 2ª fase)** Considere que, no dia 5 de maio, tenha sido publicada lei federal revogadora de isenção concedida a contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Relativamente a essa hipótese, responda, com a devida fundamentação, aos seguintes questionamentos.

- a) Quando entrará em vigor a mencionada lei revogadora da isenção?
- b) Em que consistem a isenção autonômica e a heterônoma?
- c) Admite-se, no ordenamento jurídico brasileiro, a isenção heterônoma?

### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

Item (a):

Há duas teses a respeito da revogação da isenção e sua submissão ao princípio da anterioridade.

A doutrina clássica que embasou a redação do CTN entende que a isenção é simples favor legal que **exclui** o crédito tributário. Vale dizer, há fato gerador, incidência e surgimento da obrigação tributária, mas o legislador resolve afastar a cobrança do tributo (**exclui** o crédito).

Por esse entendimento, a revogação da isenção não implica instituição ou majoração do tributo, de modo que não se sujeita, em regra, ao princípio da anterioridade.

Apesar disso, o art. 104, III, do CTN dispõe que, no caso dos impostos sobre patrimônio ou renda (caso do IR), a norma que revoga isenção entra em vigor apenas no primeiro dia do exercício seguinte ao da publicação da lei. Haveria, portanto, uma “anterioridade legal”, fixada pelo CTN, em relação à revogação de isenção, apenas no caso dos impostos sobre renda e patrimônio.

Para a doutrina moderna majoritária, a isenção afasta a incidência tributária (não é simples caso de exclusão do crédito ou de favor legal quanto ao pagamento do tributo), de modo que sua revogação **sempre** se sujeita ao princípio da anterioridade (não apenas nos casos dos impostos sobre a renda ou sobre a propriedade).

Assim, qualquer que seja a doutrina adotada, a revogação da isenção relativa ao IR sujeita-se à anterioridade.

No caso, o imposto de renda poderá ser exigido somente a partir de 1º de janeiro do exercício seguinte ao da publicação da lei.

Itens (b) e (c):

Isenção autonômica é aquela instituída pelo próprio ente competente. Isenção heterônoma, que não é admitida no sistema tributário atual, era aquela instituída por ente político diverso.

Por exemplo, quando um Município fixa, por lei própria, isenção de IPTU em relação aos imóveis localizados em seu território, há isenção autonômica, pois o ente tributante está exercendo sua competência tributária privativa.

No entanto, se a União pretendesse criar isenção de IPTU, que é tributo municipal, seria isenção heterônoma, vedada expressamente pelo art. 151, III, da CF.

### COMENTÁRIOS ADICIONAIS

Atente-se para o espaço disponível em sua prova e ajuste-se a ele, focando os pontos essenciais de maneira clara e direta. Os pontos essenciais nesta questão, que devem necessariamente ser abordados, são a distinção entre isenção autonômica e heterônoma – com vedação a esta última – e a anterioridade aplicável à revogação de isenção relativa ao IR.

**(OAB/Exame Unificado – 2006.2 – 2ª fase)** Em razão do inadimplemento de obrigação tributária relativa ao recolhimento do ICMS, em 2004, foi inscrito em dívida ativa o débito tributário de Litorânea Papelaria Ltda., incidindo multa de mora no patamar de 100% sobre o valor do imposto corrigido monetariamente. A fazenda pública ajuizou execução fiscal e a Litorânea Papelaria Ltda. opôs embargos, em novembro de 2005, os quais estão com julgamento pendente. Em março de 2006, foi publicada lei estadual que reduziu a multa moratória para 20% sobre o valor do ICMS. Responda, fundamentadamente, se a nova lei é aplicável ao caso hipotético acima e esclareça se há distinção normativa entre multa tributária moratória e multa tributária punitiva. Extensão máxima: 30 linhas

### RESOLUÇÃO DA QUESTÃO

O art. 106, II, *c*, do CTN prevê a retroatividade da norma que reduz penalidades, desde que não haja trânsito em julgado.

Por penalidade entenda-se qualquer espécie de multa, inclusive as moratórias, não apenas as punitivas.

O fato é que toda multa, por definição, é sanção por ato ilícito (penalidade), ainda que o ilícito seja o simples atraso no recolhimento do tributo.

Ademais, o dispositivo legal (art. 106, II, *c*, do CTN) não faz distinção a respeito da penalidade.

Esse é o pacífico entendimento jurisprudencial.

No caso descrito na questão, não houve trânsito em julgado, pois os embargos à execução estão pendentes.

A redução da multa moratória, de 100% para 20%, retroage e aproveita, portanto, à Litorânea Papelaria Ltda.

### COMENTÁRIOS ADICIONAIS

Veja o seguinte precedente jurisprudencial, na linha do que foi citado na resposta:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – ILEGITIMIDADE PASSIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DE NORMA TRIBUTÁRIA MAIS BENÉFICA (ART. 106 DO CTN)

(...)

3. A multa moratória não se confunde com a multa punitiva, mas é sanção imposta ao inadimplente, o que autoriza a aplicação retroativa de legislação mais benéfica ao contribuinte.

4. Aplicação retroativa da Lei 9.430/96, que diminuiu o percentual da multa moratória.

5. Recurso especial improvido. (REsp 758.040/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, j. 22/08/2006, DJ 01/09/2006 p. 249)