

Rafael Novais

Direito Tributário

Facilitado

Contém:

- Jurisprudência e súmulas atualizadas
- Dicas e recursos mnemônicos
- Questões de concursos
- Quadros sinóticos ao final dos capítulos

3ª
edição
Revista,
atualizada e
ampliada



Direito Tributário *Facilitado*



O GEN | Grupo Editorial Nacional – maior plataforma editorial brasileira no segmento científico, técnico e profissional – publica conteúdos nas áreas de concursos, ciências jurídicas, humanas, exatas, da saúde e sociais aplicadas, além de prover serviços direcionados à educação continuada.

As editoras que integram o GEN, das mais respeitadas no mercado editorial, construíram catálogos inigualáveis, com obras decisivas para a formação acadêmica e o aperfeiçoamento de várias gerações de profissionais e estudantes, tendo se tornado sinônimo de qualidade e seriedade.

A missão do GEN e dos núcleos de conteúdo que o compõem é prover a melhor informação científica e distribuí-la de maneira flexível e conveniente, a preços justos, gerando benefícios e servindo a autores, docentes, livreiros, funcionários, colaboradores e acionistas.

Nosso comportamento ético incondicional e nossa responsabilidade social e ambiental são reforçados pela natureza educacional de nossa atividade e dão sustentabilidade ao crescimento contínuo e à rentabilidade do grupo.

Rafael Novais

Direito Tributário *Facilitado*

3ª
edição
Revista,
atualizada e
ampliada



- A EDITORA FORENSE se responsabiliza pelos vícios do produto no que concerne à sua edição (impressão e apresentação a fim de possibilitar ao consumidor bem manuseá-lo e lê-lo). Nem a editora nem o autor assumem qualquer responsabilidade por eventuais danos ou perdas a pessoa ou bens, decorrentes do uso da presente obra.

Todos os direitos reservados. Nos termos da Lei que resguarda os direitos autorais, é proibida a reprodução total ou parcial de qualquer forma ou por qualquer meio, eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, fotocópia e gravação, sem permissão por escrito do autor e do editor.

Impresso no Brasil – *Printed in Brazil*

- Direitos exclusivos para o Brasil na língua portuguesa

Copyright © 2018 by

EDITORA FORENSE LTDA

Uma editora integrante do GEN | Grupo Editorial Nacional

Rua Conselheiro Nébias, 1384 – Campos Elíseos – 01203-904 – São Paulo – SP

Tel.: (11) 5080-0770 / (21) 3543-0770

faleconosco@grupogen.com.br / www.grupogen.com.br

- O titular cuja obra seja fraudulentamente reproduzida, divulgada ou de qualquer forma utilizada poderá requerer a apreensão dos exemplares reproduzidos ou a suspensão da divulgação, sem prejuízo da indenização cabível (art. 102 da Lei n. 9.610, de 19.02.1998).

Quem vender, expuser à venda, ocultar, adquirir, distribuir, tiver em depósito ou utilizar obra ou fonograma reproduzidos com fraude, com a finalidade de vender, obter ganho, vantagem, proveito, lucro direto ou indireto, para si ou para outrem, será solidariamente responsável com o contrafator, nos termos dos artigos precedentes, respondendo como contrafatores o importador e o distribuidor em caso de reprodução no exterior (art. 104 da Lei n. 9.610/98).

- Capa: Danilo Oliveira
Produção digital: Geethik

- Esta obra passou a ser publicada pela Editora Método|Grupo GEN a partir da 3ª edição.

- Data de fechamento: 26.01.2018

- CIP – Brasil. Catalogação na fonte.
Sindicato Nacional dos Editores de Livros, RJ.

N821d

Novais, Rafael

Direito tributário facilitado / Rafael Novais. – 3. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-309-7833-4

1. Direito tributário - Brasil. I. Título. II. Série.

17-45972

CDU: 34:351.713(81)

Para minha guerreira,

minha luz,

minha vida,

meu amor:

minha mãe Adelza Novais.

PREFÁCIO

Um aluno me procurou há alguns anos e me perguntou: professor, por que não encontro um bom livro de Direito Tributário facilitado elaborado por um professor especializado? Essa imagem permaneceu gravada na minha mente.

Coração que transborda de alegria por saber que um dos melhores professores da área tributária deste país resolveu, do alto da sua maturidade profissional, nos compartilhar anos de conhecimento em favor de milhares de advogados e alunos, visando facilitar suas rotinas de estudo.

E quando falo em experiência, não me refiro apenas ao conhecimento de importantes técnicas de estudo, mas sobretudo à sensibilidade de quem conhece o professor Rafael Novais. Outro resultado não poderia haver, senão uma obra marcante e indispensável em qualquer biblioteca.

Um breve olhar na parte inicial da obra já traça um panorama seguro de tudo isso, dando-nos a impressão de que o autor conseguiu estabelecer um estratagema tão completo que parece cobrir quase todas (e olha que são muitas) variáveis e dúvidas no tocante ao Direito Tributário encontradas pelos operadores do direito.

Rendo as minhas sinceras homenagens a este brilhante autor, pelo imenso bem que esse conhecimento compartilhado fará a muitos profissionais e alunos no dia a dia de suas tarefas.

Rogério Renzetti

Autor, advogado, palestrante e professor de Direito e Processo do Trabalho para concursos públicos e Exame de Ordem.

NOTA À 3ª EDIÇÃO

Início a jornada da 3ª edição do meu manual com novo nome e nova casa. Extremamente feliz, fui bem recebido pela *editora Método – Gen* para uma grande repaginada nas anteriores edições do meu primeiro livro, transformando-o no *Direito Tributário Facilitado*.

Sem perder a essência, o novo desafio passou pela reestruturação da escrita, aprofundando-a à luz dos principais certames que o leitor precise enfrentar sobre o Direito Tributário, desde a graduação até concursos públicos de diversos níveis.

O diferencial que fez o sucesso das anteriores edições continua marcante nesta obra: a estruturação de esquemas visuais para *facilitação* da absorção do conhecimento da matéria, acrescentando-se novas sínteses ao final dos capítulos, dicas e súmulas, abordando as principais posições da doutrina, jurisprudência e, em especial, das bancas examinadoras.

Aliás, também ao final dos capítulos abordo questões das principais organizadoras de certames, com comentários em texto.

Em 17 capítulos, meu novo desafio consiste agora em **facilitar o direito tributário**, próspero e instigante ramo jurídico, à luz da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e de Legislações correlatas.

Fruto de muita dedicação, utilizei-me de diversos exemplos e esquemas aplicáveis ao longo de minha experiência como professor de preparatórios, conhecendo os anseios de meus queridos alunos de todo o Brasil.

Desejo-lhes uma *facilitada* leitura e absorção dos conhecimentos.

Abraços e sucesso.

Rafael Novais

Instagram: @ProfessorNovais

Facebook: ProfessorNovais

Periscope: Prof. Rafael Novais

E-mail: prof.rafaelnovais@hotmail.com

ABREVIATURAS

- AC – Ação Cautelar
- ACO – Ação Civil Originária
- ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade
- ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias
- ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade
- AgRg – Agravo Regimental
- AgRRE – Agravo Regimental em Recurso Extraordinário
- AGU – Advocacia Geral da União
- AI – Agravo de Instrumento
- ALALC - Associação Latino-Americana de Livre Comércio
- Art. – Artigo
- BACEN – Banco Central do Brasil
- BC – Base de Cálculo
- CAERD – Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia
- CC – Código Civil
- CDA – Certidão de Dívida Ativa
- CESPE – Centro de Seleção e Promoção de Eventos
- CF – Constituição Federal
- CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
- CLT – Consolidação das Leis do Trabalho
- CNPJ – Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas
- COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária
- COSIP – Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública
- CP – Código Penal
- CPC – Código de Processo Penal
- CPF – Cadastro de Pessoas Físicas
- CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
- CREA – Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia

- CRECI – Conselho Regional de Corretores de Imóveis
- CRM – Conselho Regional de Medicina
- CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- CT – Crédito Tributário
- CTN – Código Tributário Nacional
- DF – Distrito Federal
- DL – Decreto Lei
- EBCT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
- EC – Emenda Constitucional
- ED – Embargos de Declaração
- EDV – Embargos de Divergência
- EREsp – Embargos de Divergência em Recurso Especial
- ESAF – Escola de Administração Fazendária
- FCC – Fundação Carlos Chagas
- FINSOCIAL – Contribuição para o Fundo de Investimento Social
- FG – Fato Gerador
- GATT – *General Agreement on tariffs and trade* (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio)
- HC – Habeas Corpus
- ICM – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
- ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.
- IE – Imposto de Exportação
- IEG – Imposto Extraordinário de Guerra
- IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas
- II – Imposto sobre a Importação
- INSS – Instituto Nacional do Seguro Social
- IOF – Imposto sobre Operações Financeiras
- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
- IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
- IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
- IR – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
- IRPF – Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
- IRPJ – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
- ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
- ITBI – Imposto sobre a Transmissão da Propriedade e de Direitos Reais sobre Bens Imóveis por Ato Oneroso
- ITCMD – Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação
- ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
- IVA – Imposto sobre o Valor Agregado
- LC – Lei Complementar
- LD – Lei Delegada
- LEF – Lei das Execuções Fiscais
- LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
- LO – Lei Ordinária

- LTDA – Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada
- MC – Medida Cautelar
- MC-AC – Medida Cautelar em Ação Cautelar
- MC-ADIn – Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade
- MP – Medida Provisória
- OAB – Ordem dos Advogados do Brasil
- OT – Obrigação Tributária
- PAT – Processo Administrativo Tributário
- PIS – Programa de Integração Social
- RA – Regulamento Aduaneiro
- RE – Recurso Extraordinário
- REsp – Recurso Especial
- RIOF – Regulamento do Imposto sobre Operações Financeiras
- RIPI – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
- RIR – Regulamento do Imposto sobre a Renda
- RMS – Recurso Ordinário em Mandado de Segurança
- SA – Sociedade por Ações/Sujeito Ativo
- SEFAZ – Secretaria Estadual de Fazenda
- SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia
- SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
- SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
- SISCOMEX – Sistema Integrado de Comércio Exterior
- SP – Sujeito Passivo
- STF – Supremo Tribunal Federal
- STJ – Superior Tribunal de Justiça
- TCE – Tribunal de Contas do Estado
- TFR – Tribunal Federal de Recursos
- TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
- TJ – Tribunal de Justiça
- TRF – Tribunal Regional Federal
- UFIR – Unidade Fiscal de Referência
- VUNESP – Fundação para o Vestibular da Universidade Estadual Paulista

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO AO ESTUDO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

- 1.1 Noções inaugurais
- 1.2 Espécies de receitas financeiras
- 1.3 A importância das receitas tributárias
- 1.4 A relação tributária como ramo do direito público
- 1.5 Interação e autonomia com os demais ramos jurídicos

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 2 – CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DO TRIBUTO

- 2.1 O conceito legal de tributo
- 2.2 Características do conceito legal de tributo
 - 2.2.1 Tributo como prestação pecuniária
 - 2.2.2 Tributo como prestação compulsória e instituída em lei
 - 2.2.3 Tributo não constitui sanção por ato ilícito
 - 2.2.4 Tributo cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 3 – FINALIDADES & NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS

- 3.1 Finalidades tributárias
 - 3.1.1 Finalidade fiscal

- 3.1.2 Finalidade extrafiscal
- 3.1.3 Finalidade parafiscal
- 3.2 A natureza jurídica dos tributos

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 4 – ESTUDO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

- 4.1 Noções gerais
- 4.2 Impostos
 - 4.2.1 Fato gerador
 - 4.2.2 Base de cálculo e contribuintes
 - 4.2.3 Competência para instituição
 - 4.2.3.1 Impostos federais
 - 4.2.3.2 Impostos estaduais
 - 4.2.3.3 Impostos municipais
 - 4.2.3.4 Impostos do Distrito Federal
 - 4.2.3.5 Impostos no Território Federal
 - 4.2.3.6 Organograma *facilitado* das competências dos impostos
- 4.3 Taxas
 - 4.3.1 Fato gerador
 - 4.3.1.1 Taxa de polícia
 - 4.3.1.2 Taxa de serviços públicos
 - 4.3.1.3 Organograma *facilitado* dos fatos geradores das taxas
 - 4.3.2 Base de cálculo e contribuintes
 - 4.3.3 Competência para instituição
- 4.4 Contribuições de melhoria
 - 4.4.1 Fato gerador e competência para instituição
 - 4.4.2 Base de cálculo e limites na cobrança
 - 4.4.3 Requisitos específicos e contribuintes
- 4.5 Empréstimos compulsórios
 - 4.5.1 Competência e natureza jurídica
 - 4.5.2 Forma de instituição, fato gerador, base de cálculo e contribuintes

- 4.5.3 Especificidades dos empréstimos compulsórios
 - 4.5.3.1 Destino da arrecadação
 - 4.5.3.2 Regras de anterioridades
 - 4.5.3.3 Prazo e forma de devolução
- 4.6 Contribuições especiais
 - 4.6.1 Competência e natureza jurídica
 - 4.6.2 Contribuições sociais
 - 4.6.2.1 Contribuições sociais da Seguridade Social
 - 4.6.2.2 Contribuições sociais da Seguridade Social residuais
 - 4.6.2.3 Contribuições sociais genéricas
 - 4.6.3 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE
 - 4.6.4 Contribuições corporativas
 - 4.6.5 Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP
- 4.7 Classificações dos tributos
 - 4.7.1 Vinculados e não vinculados
 - 4.7.2 Arrecadação vinculada e não vinculada
 - 4.7.3 Finalidade: fiscal, extrafiscal e parafiscal
 - 4.7.4 Competência: privativa, comum, cumulativas e residuais
 - 4.7.5 Tributos diretos e indiretos
 - 4.7.6 Reais e pessoais
 - 4.7.7 Seletivos, proporcionais e progressivos

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 5 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

- 5.1 Aspectos iniciais
- 5.2 Princípio da legalidade
 - 5.2.1 Características
 - 5.2.2 Exceções à legalidade
 - 5.2.3 Organograma *facilitado* da legalidade
- 5.3 Princípio da isonomia
 - 5.3.1 Características

- 5.3.2 Aplicação na capacidade contributiva
- 5.4 Princípio da segurança jurídica
 - 5.4.1 Características
 - 5.4.2 Irretroatividade
 - 5.4.3 Anterioridade anual
 - 5.4.4 Anterioridade nonagesimal
 - 5.4.5 Aplicação das anterioridades
 - 5.4.6 Organograma da segurança jurídica
- 5.5 Princípio da vedação ao confisco
 - 5.5.1 Características
 - 5.5.2 Perspectivas estática e dinâmica da tributação
- 5.6 Princípio da liberdade de tráfego
 - 5.6.1 Fundamentação
 - 5.6.2 Natureza jurídica do pedágio
- 5.7 Princípio da transparência
- 5.8 Princípios oponíveis à União
 - 5.8.1 Características
 - 5.8.2 Unidade geográfica
 - 5.8.3 Uniformidade na tributação da renda
 - 5.8.4 Proibição de isenções heterônomas
- 5.9 Princípio da não discriminação de procedência ou destino

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 6 – IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

- 6.1 Considerações iniciais e conceito
- 6.2 Distinção entre imunidade e outros benefícios fiscais
 - 6.2.1 Imunidade e isenção
 - 6.2.2 Imunidade e alíquota zero
 - 6.2.3 Imunidade, redução da base de cálculo e crédito presumido
 - 6.2.4 Imunidade e o cumprimento de obrigações acessórias
- 6.3 Classificações das imunidades tributárias

- 6.4 Imunidades genéricas dos impostos
 - 6.4.1 Imunidade recíproca
 - 6.4.2 Imunidade religiosa
 - 6.4.3 Imunidade de instituições
 - 6.4.4 Imunidade cultural
 - 6.4.5 Imunidade musical nacional
- 6.5 Imunidades espalhadas na Constituição

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 7 – IMPOSTOS EM ESPÉCIE

- 7.1 Parâmetros gerais
- 7.2 Impostos federais
 - 7.2.1 Imposto de Importação
 - 7.2.1.1 Competência e fato gerador
 - 7.2.1.2 Contribuinte
 - 7.2.1.3 Base de cálculo, alíquotas e lançamento
 - 7.2.2 Imposto de Exportação
 - 7.2.2.1 Competência e fato gerador
 - 7.2.2.2 Contribuinte
 - 7.2.2.3 Base de cálculo, alíquotas e lançamento
 - 7.2.3 Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza
 - 7.2.3.1 Competência e fato gerador
 - 7.2.3.2 Contribuinte
 - 7.2.3.3 Base de cálculo, alíquotas e lançamento
 - 7.2.4 Imposto sobre Produtos Industrializados
 - 7.2.4.1 Competência e fato gerador
 - 7.2.4.2 Contribuinte
 - 7.2.4.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento
 - 7.2.5 Imposto sobre Operações Financeiras
 - 7.2.5.1 Competência e fato gerador
 - 7.2.5.2 Contribuinte

- 7.2.5.3 Base de cálculo, alíquotas e lançamento
- 7.2.6 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
 - 7.2.6.1 Competência e fato gerador
 - 7.2.6.2 Contribuinte
 - 7.2.6.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento
- 7.2.7 Imposto sobre Grandes Fortunas
- 7.3 Impostos estaduais
 - 7.3.1 Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação
 - 7.3.1.1 Competência e fato gerador
 - 7.3.1.2 Contribuinte
 - 7.3.1.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento
 - 7.3.2 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
 - 7.3.2.1 Competência e fato gerador
 - 7.3.2.2 Contribuinte
 - 7.3.2.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento
 - 7.3.2.4 Especificidades do ICMS
 - 7.3.3 Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor
 - 7.3.3.1 Competência e fato gerador
 - 7.3.3.2 Contribuinte
 - 7.3.3.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento
- 7.4 Impostos municipais
 - 7.4.1 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
 - 7.4.1.1 Competência e fato gerador
 - 7.4.1.2 Contribuinte
 - 7.4.1.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento
 - 7.4.2 Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
 - 7.4.2.1 Competência e fato gerador
 - 7.4.2.2 Contribuinte
 - 7.4.2.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento
 - 7.4.3 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
 - 7.4.3.1 Competência e fato gerador

7.4.3.2 Contribuinte

7.4.3.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 8 – LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

8.1 Fontes da legislação tributária

8.1.1 Disposições gerais

8.1.2 Leis

8.1.3 Tratados e convenções internacionais

8.1.4 Decretos

8.1.5 Normas complementares

8.2 Vigência da legislação tributária

8.2.1 No espaço

8.2.2 No tempo

8.3 Aplicação da legislação tributária

8.3.1 Irretroatividade

8.3.2 Exceções

8.4 Interpretação e integração da legislação tributária

8.4.1 Regras de integração

8.4.2 Regras de interpretação

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 9 – OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E O FATO GERADOR

9.1 Surgimento das obrigações tributárias

9.2 Obrigação principal

9.3 Obrigação acessória

9.4 Ocorrência e interpretação do fato gerador

9.5 Norma antielisão fiscal

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 10 – SUJEITOS DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

10.1 Sujeito ativo

10.1.1 Competência *versus* capacidade tributária ativa

10.1.2 Desmembramento

10.2 Sujeito passivo

10.2.1 Contribuinte e responsável

10.2.2 Convenções particulares

10.2.3 Solidariedade e seus efeitos

10.2.4 Capacidade tributária passiva

10.3 Domicílio tributário

10.3.1 Regra e espécies subsidiárias

10.3.2 Aplicação na recusa da Administração Fiscal

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 11 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

11.1 Espécies de responsabilidade

11.2 Responsabilidade por sucessão

11.2.1 Aquisição de bens imóveis

11.2.2 Aquisição de bens móveis

11.2.3 *Causa mortis*

11.2.4 Empresarial

11.2.4.1 Fusão, transformação, incorporação e cisão

11.2.4.2 Extinção e exploração por sócio remanescente e espólio

11.2.4.3 Aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio

11.3 Responsabilidade de terceiros

11.3.1 Atuação regular do terceiro

11.3.2 Atuação excessiva ou infracional do responsável

11.4 Responsabilidade por infrações

11.4.1 Modalidade objetiva

11.4.2 Responsabilidade pessoal nas infrações

11.4.3 Denúncia espontânea

11.5 Organograma *facilitado* dos sujeitos da relação tributária no CTN

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 12 – CRÉDITO TRIBUTÁRIO

12.1 Constituição do crédito tributário pelo lançamento

12.1.1 Conceito e características do lançamento tributário

12.1.2 Legislação aplicável ao lançamento e taxa de câmbio

12.1.3 Alteração e modificação do lançamento

12.2 Modalidades de lançamento

12.2.1 Lançamento de ofício

12.2.2 Lançamento por declaração e arbitramento

12.2.3 Lançamento por homologação

12.3 Organograma *facilitado* das modalidades de lançamento

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 13 – SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

13.1 Características gerais

13.2 Espécies

13.2.1 Moratória

13.2.2 Depósito do montante integral

13.2.3 Reclamações e recursos administrativos

13.2.4 Liminar em mandado de segurança

13.2.5 Liminar ou tutela antecipada em outras ações

13.2.6 Parcelamento

13.3 Organograma *facilitado*

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 14 – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

14.1 Características gerais

14.2 Espécies

14.2.1 Pagamento

14.2.1.1 Cumulatividade da penalidade e ausência de presunções

14.2.1.2 Local e prazo do pagamento

14.2.1.3 Encargos no pagamento

14.2.1.4 Meios de pagamento

14.2.1.5 Imputação ao pagamento

14.2.1.6 Consignação em pagamento

14.2.1.7 Repetição do indébito tributário

14.2.2 Compensação

14.2.3 Transação

14.2.4 Remissão

14.2.5 Decadência

14.2.5.1 Disposições ordinárias

14.2.5.2 Disposições aplicáveis ao lançamento por homologação

14.2.6 Prescrição

14.2.7 Conversão do depósito em renda

14.2.8 Pagamento antecipado e homologação do lançamento

14.2.9 Consignação em pagamento

14.2.10 Decisão administrativa

14.2.11 Decisão judicial

14.2.12 Dação em pagamento de bens imóveis

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 15 – EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

15.1 Características gerais

15.2 Espécies

15.2.1 Isenção

15.2.2 Anistia

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 16 – GARANTIAS E PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

16.1 Garantias

16.2 Preferências

Questões

Gabarito facilitado

CAPÍTULO 17 – ADMINISTRAÇÃO E REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

17.1 Fiscalização

17.2 Dívida ativa

17.3 Certidões

17.4 Repartição de receitas tributárias na Constituição

Questões

Gabarito facilitado

SÚMULAS FACILITADAS

BIBLIOGRAFIA

INTRODUÇÃO AO ESTUDO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 NOÇÕES INAUGURAIS

A compreensão sobre a existência da relação jurídico tributária e o dever em arcar com suas prestações exige entendimentos que antecedem ao próprio ramo do direito tributário, requerendo compreensão de aspectos relacionados à atividade financeira do estado e ao direito financeiro.

A realização de despesas por qualquer sujeito pressupõe a obediência ao ingresso de receitas, as quais são vitais para aquisição dos bens utilizados em suas básicas atividades. Essa busca por receitas será uma constante não apenas entre **pessoas físicas**, mas também entre **pessoas jurídicas de direito privado ou público** como forma de custear seus fins estruturais.

Tratando-se das **pessoas físicas**, a obtenção de receitas (aquisição da renda), advinda ou não de relações trabalhistas, objetiva o alcance de valores para manutenção da própria vida, fundamentais para o custeio de moradia, alimentação, vestuário, educação, dentre outros.

Nas **pessoas jurídicas de direito privado**, a obtenção de receitas poderá ser encarada sob dois pontos. O primeiro se relaciona à necessidade de valores para manutenção da própria estrutura empresarial, vinculados aos custos operacionais de aluguéis, maquinário, fornecedores, trabalhadores etc. O segundo atrela-se à obtenção de lucro a ser dividido entre os sócios, gerentes e fundadores da própria pessoa jurídica.

Nessa mesma linha de pensamento, as **pessoas jurídicas de direito público** (*União, Estados, Distrito Federal e Municípios*) também necessitam de receitas para a consecução de suas atividades estatais em benefício da coletividade.

Com efeito, para que esses entes políticos executem as atribuições estampadas na Carta Magna,¹ será necessária a realização das denominadas **despesas públicas**.

A limpeza pública, saneamento básico, contratação em licitação pública, saúde pública, remuneração de servidores públicos, retratam apenas algumas das atividades essenciais que devem ser prestadas pelos entes federados e que acarretam custos operacionais.

O ramo do **direito financeiro** objetiva exatamente a explicação das modalidades de ingresso de *receitas financeiras* e efetuação das *despesas públicas* pelos entes políticos, regidas por meio de disciplinamento específico.

A vinculação com o **direito tributário** dar-se em função da importância do papel dos **tributos** nessa aquisição das *receitas*.

1.2 ESPÉCIES DE RECEITAS FINANCEIRAS

Conforme mencionado, o estudo das *receitas financeiras* será realizado de maneira conjunta com o próprio direito financeiro, pois, nesse ramo jurídico, encontraremos, genericamente, as fontes de arrecadação do Estado.

Em linhas gerais, tomando como critério o *disciplinamento jurídico*, as receitas obtidas pelos entes políticos separam-se em dois grandes grupos: **Receitas de Direito Privado & Receitas de Direito Público**.

A **Receita de Direito Privado** configura-se, como a própria denominação sugere, com o ingresso de receitas à máquina pública por meio da aplicação de normas do *direito privado*. O ente político e o particular estarão em mesmo nível obrigacional, inexistindo qualquer imposição ou superioridade de uma parte perante a outra, prevalecendo a máxima de direitos e deveres recíprocos.

A **obtenção de receitas pela Administração Pública ocorrerá mediante a exploração de seu patrimônio, atuando na relação com as mesmas disposições aplicáveis a qualquer particular**. A contratação dar-se-á mediante instrumento privado sem a prevalência impositiva de uma das partes, em típico **nível horizontal** entre os sujeitos envolvidos (Poder Público e Particular em “pé de igualdade”).

A título exemplificativo, imaginemos uma empresa privada que aluga prédio público de propriedade de um dos Estados Federados. Os valores de aluguéis pagos pelo particular aos cofres públicos estaduais serão considerados **receitas de direito privado**, pois tal espécie contratual origina-se no direito civil.²

Também podemos mencionar a exploração de atividades econômicas diretamente pelo poder público por meio das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, a exemplo do ramo de combustíveis explorado pela *Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras)*.

Ressalte-se que, doutrinariamente, essas **receitas de direito privado** também recebem denominação de **Receitas Originárias**, vez que **se originam** da exploração do *próprio patrimônio do Poder Público*.

A **Receita de Direito Público**, por sua vez, estaria sujeita à imposição de *normas de direito público*, utilizando-se da soberania dos entes políticos em face dos interesses privados.

Para obtenção dessas receitas, o Poder Público utilizará da superioridade existente nas normas de direito público, aplicando os ditames de *indisponibilidade de bens públicos, supremacia do*

interesse público, imperativos da lei sobre a vontade contratual, dentre outros.

A relação não será mais de igualdade, e sim de imposição e hierarquia, devendo o particular colaborar com a manutenção da máquina pública, em típico **nível vertical** que concede ao ente político maiores prerrogativas.

Não incomum, a doutrina também costuma denominar as **receitas de direito público** como **Receitas Derivadas**, uma vez que **derivam** da exploração do patrimônio de particular.

Aqui, as **receitas de direito público** sofrem a seguinte subdivisão: **Reparações de Guerra, Penalidades (Multas) e Tributos**.

- a) **Reparações de Guerra** -> Aplicáveis nas situações em que o ente político enfrenta *guerra* externa e se sagra vencedor da batalha. Esse vencedor exigiria do perdedor o pagamento de valores como forma de ressarcimento pelos custos aplicáveis para vencer a guerra. Espécie de retaliação econômica ao perdedor da guerra, objetivando coibir a reincidência.
- b) **Penalidades (Multas)** -> Prestações devidas pelo cometimento de *atividades ilícitas*. Situações em que o sujeito realiza conduta diversa daquela esperada pela sociedade e contida em lei, ensejando punição financeira, visando não repetição. Em outras palavras, uma espécie de punição econômica imposta ao particular que não se adéqua ao “padrão do homem médio social”, realizando atividades contrárias ao interesse comum da população.
Ressalte-se que as receitas dessas penalidades poderão originar-se de diversas searas jurídicas, como exemplos: multas ambientais, tributárias, contratuais, de trânsito.
- c) **Tributos** -> Compreendida como maior expressão de dever social, enquadra-se no contexto colaborativo da manutenção da máquina pública e custeio dos gastos públicos, necessários à realização de serviços e às obras sociais em prol da comunidade à qual pertence o cidadão. *Não constitui sanção por ato ilícito, e sim dever social*, retirando parcela de sua riqueza e entregando aos entes políticos (*União, Estado, Distrito Federal e Município*) para manutenção de toda estrutura da administração pública.



Jurisprudência

Execução fiscal. Multa. Natureza não tributária. Hodiernamente as receitas públicas são classificadas sob o prisma da origem, subdividindo-as em **receitas originárias e derivadas**. As **receitas originárias** são aquelas que decorrem da **exploração do patrimônio do Estado**, ou seja, as provenientes do seu patrimônio mobiliário, imobiliário, e das receitas industriais e comerciais, sendo que as principais formas são o preço público, as compensações financeiras, e os ingressos comerciais. Já as **receitas derivadas** são aquelas provenientes da economia privada, ou seja,

decorrentes do **poder do Estado de retirar dos particulares** parcelas de suas riquezas para a consecução de seus fins, visando o bem-estar geral, sendo as principais os tributos, as multas e as penalidades. Todas as multas e penalidades pecuniárias impostas ao administrado constituem-se em receitas derivadas, sejam elas decorrentes de descumprimento da legislação fiscal, penal, administrativa, disciplinar, impostas pela Administração. E o procedimento apto a formalizar a dívida é através de sua inscrição na certidão de dívida ativa – CDA, tendo como medida processual adequada para sua cobrança a Execução Fiscal. Assim, não importa a origem da receita ou débito, essa será inscrita na dívida ativa e cobrada por meio de execução fiscal, que é regida pela Lei nº 6.830/80. No entanto, a natureza jurídica da receita permanece inalterada, ou seja, é regulada pelo ramo do direito material próprio (TRT-2, AGVPET 1010007720055020/SP A20, 4ª Turma, Rel. Ivani Contini Bramante, j. 07.05.2013, Data de publicação: 17.05.2013).

facilitando



RECEITAS FINANCEIRAS:

Formas de ingresso de receitas aos cofres públicos

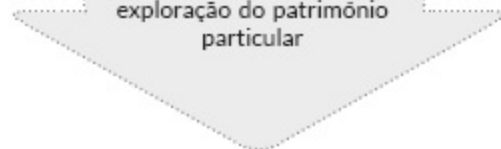


Receitas de Direito Privado:

Aplicação das normas de direito privado
– Explora o próprio patrimônio

Receitas de Direito Público:

Aplicação das Normas de direito público – Ingresso de receita advinda da exploração do patrimônio particular



Reparações de Guerra:

obtem valores para ressarcimento dos custos da guerra

Penalidades (Multas): valores pagos em face do cometimento de atividades ilícitas

Tributos: receita obtida pela incidência sobre situações jurídicas eleitas como lícitas

1.3 A IMPORTÂNCIA DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Compreendida as modalidades de receitas financeiras, cabe-nos agora a identificação exata da importância da subdivisão **receitas tributárias** como a principal fonte de arrecadação de valores aos cofres públicos.

Com efeito, analisando a espécie **receita de direito privado**, aquela originada da exploração do próprio patrimônio do poder público, podemos perceber que sua arrecadação não será elevada, e nem deveria.

A Carta Republicana de 1988 conservou nos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a finalidade de prestação de serviços públicos em favor da coletividade e *não exploração de atividades econômicas privadas*.

Nesse contexto, aduz o art. 173, *caput*, da CF/1988:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos **imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo**, conforme definidos em lei.

Pela leitura do permissivo constitucional, concluímos que a exploração direta de atividade econômica por parte dos entes políticos apenas estaria autorizada quando preenchida a condição de: 1) **interesse coletivo** ou 2) **questões de segurança nacional**.

A título exemplificativo, podemos citar a constituição das empresas públicas da *Caixa Econômica Federal* e da *Infraero*. A primeira se justifica pelo **interesse coletivo** relacionado as atividades de incentivos econômicas no país, a segunda atuando nas questões que envolvem a **segurança nacional** dos aeroportos brasileiros.

Considerando esses argumentos, podemos perceber que a exploração dessas atividades, diretamente realizadas pelo poder público, constitui medida excepcional. A exploração atividade econômica, como regra, deve ser exercida pelos particulares.³

Desse modo, apesar da existência de **receitas de direito privado**, os entes políticos não foram criados com a função precípua de atuação nessa esfera. Mostram-se, portanto, insuficientes para manutenção de todas as despesas públicas.

Passemos a verificação das **receitas de direito público**, aquelas derivadas da exploração do patrimônio do particular.

Conforme explanado linhas anteriores, as receitas de natureza pública subdividem-se em: **reparações de guerra; penalidades (multas) e tributos**.

Verificando a aplicação das **reparações de guerra**, fácil chegarmos à conclusão de que também não seriam fortes fontes de arrecadação, haja vista que tal receita pressupõe a existência da guerra, bem como o êxito na batalha.

Sua baixa (porque não, inexistente) arrecadação dar-se pelo simples fato de que não vivenciarmos um “estado de guerra” em nosso país. Ao contrário, sabemos que o estado brasileiro

preserva característica de respeito aos povos internacionais, não intervenção e apoio incondicional da diplomacia como principais aliados à resolução de eventuais lides.

Percebemos, no próprio texto da carta política, o desejo do constituinte em manter afastado o intuito devastador ocasionado pelas guerras, muitas vezes, desumanas e injustas, algo que choca com os princípios e fundamentos básicos de nossa república federativa.⁴

Em se tratando das **penalidades (multas)**, também não encontraremos forte fonte de arrecadação para manutenção do poder público. Explico.

No tópico anterior, verificamos que as receitas advindas dessa origem se relacionam ao cometimento de *atividades ilícitas* pelo indivíduo, ao se afastar do padrão social exigível, sofrendo, como consequência, repressão financeira.

Criada a **multa**, a tendência natural é de que a população passe a se adequar ao interesse coletivo, deixando de praticar tais infrações, gerando a diminuição dessa espécie de arrecadação.

Imaginemos a multa por infrações de trânsito, por exemplo. No início de sua instituição, a tendência é que muitos sujeitos continuem infracionando-a, ensejando o dever de pagamento, a exemplo do que ocorreu com as recentes normatizações sobre a “lei seca” (Lei 11.705/2008).

Entretanto, com o passar do tempo, o aumento de fiscalização, conscientização da população e receio de sofrer novas penalidades, ocasionam maior respeito à norma e, consequente, diminuição na aplicação e arrecadação das multas.

Nesse contexto, se as receitas de **direito privado, as reparações de guerra**, bem como as **penalidades** não são fortes fontes de arrecadação financeira, qual será o principal meio utilizado para manutenção dos custos da máquina pública? A resposta: os **tributos**.

Estudaremos na relação **jurídico-tributária** o principal meio na busca das receitas necessárias à manutenção da estrutura administrativa, aplicando-se os imperativos das normas de direito público em sua atividade, elegendo situações lícitas de colaboração social.

1.4 A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO RAMO DO DIREITO PÚBLICO

O **Direito Tributário** detém elevado valor dentro do sistema jurídico na medida em que se mostra como ramo do direito responsável em estudar a aplicação de normas jurídicas na atividade de arrecadação dos **tributos**, principal fonte das receitas públicas.

A importância de seu estudo ganha status de norma jurídica de direito público ao aplicar princípios e regras norteadoras da vontade coletiva (interesse público).

Quando verificado que o direito tributário estuda o ingresso de receitas à estrutura administrativa, perceberemos que os créditos perseguidos pelos entes políticos serão empregados em benefício da mesma coletividade pagante.

Ao designar que os valores arrecadados se aplicam em favor da própria comunidade, concluímos que o **crédito tributário é verdadeiro crédito público**, pertencente a toda sociedade e não aos

gestores da estrutura pública.

Detendo o crédito tributário de natureza pública, verificamos que a máxima que sustenta sua obrigação será “**ex lege**” (legal) e não “**ex voluntate**” (consensual), prevalecendo os ditames do império da **lei** em detrimento da vontade/interesse pessoal.

A relação jurídico-tributária reger-se-á pela utilização concentrada do *princípio da legalidade*, obtendo na lei o fundamental papel da aplicação dos institutos desse ramo, elegendo os **fatos geradores** do dever de pagar tributos e lhe diferenciando-o dos aspectos abertos do direito privado.

Integrante da estrutura pública, o direito tributário utilizará importantes comandos constitucionais e infraconstitucionais, capazes de garantir superioridade da vontade coletiva em detrimento dos interesses privados.

1.5 INTERAÇÃO E AUTONOMIA COM OS DEMAIS RAMOS JURÍDICOS

A autonomia do direito tributário reside na sua especialização como ramo do direito responsável em estudar a atividade de arrecadação dos tributos e suas espécies, os sujeitos que compõem a relação jurídico tributária, além dos princípios, imunidades e regras que fazem desse estudo um dos mais importantes do nosso ordenamento.

Por outro lado, sabemos que todos os ramos jurídicos interagem como forma de melhor alcançar suas aplicabilidades, não fugindo dessa linha a relação tributária.

O direito tributário não apenas se limitará em compreender as relações elencadas no Código Tributário Nacional, mas também em outros importantes ramos jurídicos, ressaltando:

- I. **Processo Civil:** sua utilidade poderá ser identificada na atividade de cobrança dos tributos (processo administrativo tributário e a execução fiscal), bem como na defesa do contribuinte (ações e recursos judiciais tributários);
- II. **Direito Civil:** aspectos relevantes do direito civil serão constantemente utilizados no direito tributário como complementação de sua incidência (conhecimentos múltiplos sobre o direito de propriedade) e até para diferenciações (questões afetas ao tema das obrigações tributárias e responsabilidades);
- III. **Direito Empresarial:** seu alcance será demonstrado com precisão nos casos afetos a responsabilidade tributária, em especial nos casos de sucessão empresarial;
- IV. **Direito Penal:** podemos elencar os conceitos teóricos sobre a responsabilidade pelas infrações tributárias, além do específico estudo dos crimes contra ordem tributária;
- V. **Direito Administrativo:** a concepção estrutural dos entes políticos e da própria atividade desenvolvida pela Administração Pública.

O destaque aqui realizado não exclui a ligação da atividade tributária com outras matérias ou

disciplinas (ambiental, humanos, contabilidade, auditoria etc.).

Por fim, perceberemos que fundamental parcela da matéria tributária a ser estudada será localizada na estrutura do **Direito Constitucional**, designando específicos artigos no **sistema tributário nacional** diretamente na Carta Magna de 1988 e estudadas com precisão nessa obra.

Superada as noções introdutórias, a partir de agora, mergulharemos no específico estudo da disciplina do direito tributário.

QUADRO SINÓPTICO

INTRODUÇÃO AO ESTUDO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	
FUNDAMENTO DAS RECEITAS	A manutenção da estrutura administrativa dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) com vistas a realização dos gastos públicos demonstra a necessidade do ingresso de receitas aos cofres públicos.
ORIGENS DAS RECEITAS	O direito financeiro determina duas fontes matrizes para origens dessas receitas, quais sejam: Receitas de Direto Privado e Receitas de Direito Público.
RECEITAS DE DIREITO PRIVADO	Originam-se da exploração do próprio patrimônio desses entes, celebrando relação com particulares em condições de igualdade. A relação será horizontal, atuando tanto o Poder Público quanto os particulares em situação de igualdade (direitos e deveres recíprocos).
RECEITAS DE DIREITO PÚBLICO	A obtenção de valores decorre da exploração do patrimônio particular, aplicando-se os ditames do direito público para colocar os entes políticos em nível de superioridade. A relação será verticalizada, atuando o Poder Público com supremacia perante o particular.
SUBDIVISÃO DAS RECEITAS DE DIREITO PÚBLICO	As receitas públicas subdividem-se nas reparações de guerra (Estado vencedor exige do perdedor indenização pelos custos da guerra), penalidades (sanção por atos ilícitos praticados pelo infrator) e tributos (fatos geradores lícitos eleitos pelo constituinte).
A IMPORTÂNCIA DAS RECEITAS	Entre as formas de receitas abordadas, as receitas de direito público tributos se mostram como principal fonte da manutenção da administração pública, merecendo o conjunto de normatizações próprias dessa disciplina jurídica. Assim, nasce a importância do estudo do Direito Tributário,

TRIBUTÁRIAS

objetivando analisar o conjunto normativo que legitima o poder de tributar no ordenamento nacional, explicando a origem e implicações do crédito tributário, bem como os limites dessa atividade pública.

QUESTÕES

1. **Prova: ESAF – 2004 – Procurador da Fazenda Nacional.** Uma abordagem dos tributos, em relação à receita pública à teoria dos ingressos públicos, indica-nos que as receitas tributárias classificam-se como:
 - a) receitas derivadas;
 - b) receitas originárias;
 - c) receitas de economia privada;
 - d) receitas de direito privado a título oneroso;
 - e) receitas de direito público a título voluntário.
2. **Prova: FGV – 2014 – Assessor Jurídico – Câmara do Recife/PE.** As receitas provenientes do uso de bens do Estado de impostos e de taxas são consideradas, respectivamente, receitas:
 - a) originária, derivada e derivada;
 - b) derivada, derivada e derivada;
 - c) derivada, derivada e originária;
 - d) originária, derivada e originária;
 - e) originária, originária e derivada.
3. **Prova: CESPE – 2008 – Analista de Controle Externo – TCE/TO.** As receitas públicas originárias:
 - a) compreendem os tributos e as multas, fiscais ou não.
 - b) são auferidas pelo Estado em decorrência da exploração do próprio patrimônio.
 - c) são as provenientes de bens pertencentes ao patrimônio dos particulares, constituindo receitas obrigatórias.
 - d) são eventuais, não permanentes, imprevisíveis e não integram permanentemente o orçamento, como as doações.
 - e) classificam-se em receitas originárias de custeio e de transferências correntes, que se limitam a criar rendimentos para os indivíduos.
4. **Prova: FCC – 2005 – Procurador do Estado – PGE/SE.** Direito tributário é o conjunto de normas que:
 - a) regula o destino dos valores arrecadados a título de tributo dentro da máquina do Estado.
 - b) regula o comportamento dos agentes públicos na condução orçamentária da Administração Pública Direta e Indireta.
 - c) regula o comportamento dos agentes públicos na condução orçamentária apenas da Administração Pública Direta.
 - d) regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos.
 - e) compõem a Lei Orçamentária, a Lei Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias.
5. **Prova: FCC – 2015 – Juiz de Direito – TJ/PE.** A respeito do Poder de Tributar do Estado, é correto afirmar:
 - a) A Constituição Federal de 1988 possui um título específico dedicado a regular o “Sistema Tributário Nacional”, que pela extensão e intensidade com que trata a relação tributária pode ser considerado como exaustivo em tal propósito.

- b) A tributação tem por papel determinar qual proporção dos recursos da sociedade ficará sob o controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva, e qual proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de particulares.
- c) Coaduna-se com o texto da Constituição Federal de 1988 a concepção de que a função tributária do Estado limita-se à captação de receitas para fazer frente aos gastos públicos, sejam estes relativos à garantia de direitos ou à manutenção da máquina pública.
- d) Coaduna-se com o texto da Constituição Federal de 1988 a concepção de que o Direito Tributário é o ramo do Direito que trata das regras e princípios que limitam o poder tributário estatal, contrapondo o interesse arrecadatório do Estado aos interesses da sociedade.
- e) Coaduna-se com o texto da Constituição Federal de 1988 a ideia de que a arrecadação de receitas é a finalidade última do Direito Tributário, devendo ser este o parâmetro a ser utilizado pelo legislador ou pelo intérprete para verificar a concordância de determinada norma tributária com o postulado da proporcionalidade.

6. **Prova: UEPA – 2013 – Auditor Fiscal da Receita Estadual – SEAD/PA.** Sobre o Sistema Tributário Nacional é correto afirmar que:

- a) para as doutrinas mais recentes, como o Sistema Tributário Nacional têm sua gênese nas normas constitucionais tributo é um sistema de positivação.
- b) segundo o Sistema Tributário Nacional a regra matriz de incidência tributária está prevista na Constituição Federal.
- c) de acordo com o Sistema Tributário Nacional normas individuais e concretas como o lançamento veiculam exclusivamente penalidades.
- d) o Sistema Tributário Nacional estabelece que os tributos serão criados por Lei Complementar.
- e) as normas gerais e abstratas do Sistema Tributário Nacional não preveem penalidades.

GABARITO FACILITADO

1. **Resposta: “letra a”.** Aplicando-se a disciplina introdutória do direito financeiro, percebemos que a expressão *Receita Derivada* equivale a *Receita Pública*, subdividindo-as em: Reparações de Guerra, Penalidades (Multas) e os *Tributos*.

2. **Resposta: “letra a”.** A exploração econômica do próprio patrimônio dos entes políticos ocasionará o ingresso de *Receitas Originárias* (também denominadas de *Receitas de Direito Privado*), ao passo em que os impostos e taxas se classificam como tributos e, portanto, *Receitas Derivadas* (também denominadas de *Receitas de Direito Público*).

3. **Resposta: “letra b”.** As *Receitas Públicas Originárias*, também denominadas de *Receitas de Direito Privado*, caracterizam-se quando os entes políticos (*União, Estados, Distrito Federal e Municípios*) obtêm valores explorando seus próprios patrimônios (ex.: receitas de empresas públicas e sociedades de economia mista).

4. **Resposta: “letra d”.** Diante das iniciais conceituações abordadas, podemos concluir que o disciplinamento do direito tributário desencadeará a regulamentação do ingresso de receitas aos cofres públicos por pessoas físicas ou jurídicas. Ressalte-se que as demais alternativas não compõem a disciplina do *direito tributário*, mas sim do ramo de *direito financeiro* na medida em que dispõe sobre leis orçamentárias, destino das arrecadações (despesas públicas) e o comportamento dos seus agentes nessas atividades.

5. **Resposta: “letra b”.** O papel da tributação será, efetivamente, exigir da sociedade parcelas de suas riquezas para

manutenção da máquina pública. Conforme estudado, os entes políticos não foram criados com a finalidade de explorar atividades econômicas que lhes gerassem riquezas próprias, necessitando da participação do particular. O procedimento de decisão coletiva mencionado na questão corresponde ao elemento político, pois a decisão parte de políticos eleitos pelo sufrágio universal (art. 1º, parágrafo único, da CF). Os erros das demais assertivas estariam em considerar o “Sistema Tributário Nacional” como rol exaustivo, quando na verdade seria exemplificativo (autorizando a previsão em outros preceitos constitucionais e até infraconstitucionais, nos moldes da parte inicial do art. 150 da CF), além de limitar a matéria apenas ao aspecto da arrecadação ou princípios tributários.

6. **Resposta: “letra a”.** A origem do direito tributário será localizada na própria Constituição Federal, na medida em que autoriza os entes políticos (*União, Estados, Distrito Federal e Municípios*) a instituírem e cobrarem tributos. Entretanto, a criação dos tributos deve ser positivada por meio de leis dos próprios entes – municipal, estadual, distrital ou federal (a constituição apenas concede a competência tributária). Em capítulos posteriores, verificaremos que as *normas gerais em matéria tributária*, serão estabelecidas em *lei complementar federal de âmbito nacional* como forma de padronizar as normatizações deste ramo jurídico, inclusive penalidades. Porém, isso não significa que todos os tributos serão criados por lei complementar, mas sim por leis específicas que definirão duas regras matrizes de incidência (ex.: lei municipal criando seu específico IPTU).
-

-
- ¹ A exemplo dos básicos serviços públicos elencados na Constituição Federal nos artigos 21 (União), 23 (União, Estados, Distrito Federal e Municípios de forma comum), 25, § 1º (residuais serviços aos Estados), e 30 (Municípios).
- ² Art. 565 e seguintes do Código Civil e Lei 8.245, de 18 de outubro de 1991 (*Lei do Inquilinato*).
- ³ Consagrando a máxima da liberdade de atuação econômica/profissional ao particular, apenas respeitando autorizações em casos exigidos por lei (art. 170, parágrafo único, da CF).
- ⁴ Para um completo entendimento, basta relembrar que nos iniciais dispositivos da Constituição Federal verificamos princípios e fundamentos que regem a República Federativa do Brasil na seara interna e internacional, tais como: Soberania (art. 1º, I), Independência Nacional, Autodeterminação dos Povos, Não Intervenção, Igualdade entre os Estados, Defesa da Paz (art. 4º, I, III, IV, V, VI).

CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DO TRIBUTO

2.1 O CONCEITO LEGAL DE TRIBUTO

Visto o conceito de direito tributário como o ramo jurídico responsável em estudar os princípios e normas jurídicas da relação jurídico-tributária, cabe-nos agora verificar a conceituação do principal objeto de nosso estudo: **o tributo**.

A doutrina nacional sempre tentou, e ainda tenta conceituar, aquilo que seria tributo, apenas variando elementos puramente terminológicos e acadêmicos para lhes diferenciar.

Contudo, aplicando a máxima da legalidade tributária e temendo a utilização arbitrária desse poder, o legislador constituinte exigiu a edição de *lei complementar federal*¹ (com aplicação nacional), para regulamentação de importantes aspectos gerais desse ramo jurídico. Entre esses aspectos, encontraremos a conceituação de **tributo e suas espécies** (art. 146, III, “a”, da CF).

Apesar de editado como uma mera lei, o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966) foi recepcionado pela atual Carta Magna de 1988 com status de *lei complementar (teoria constitucional de recepção de normas)*,² padronizando no País vários aspectos dessa disciplina jurídica, inclusive a conceituação de tributo.

Nesse contexto, encontraremos o conceito legal de tributo estampado no art. 3º do CTN, designando:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Verificando a normatização apresentada, concluímos que esse mesmo conceito legal de tributo comporta diversas características de elevada importância e que, em decorrência de suas especificidades, merecem estudo e destaque em separados.

Pois bem, passamos a analisá-las.

2.2 CARACTERÍSTICAS DO CONCEITO LEGAL DE TRIBUTO

Considerando que o objetivo dessa obra consiste em *facilitar* o direito tributário, seguiremos agora com a separação de todas as características que envolve o complexo, literal e completo conceito de tributo, como forma de ressaltar pontos cruciais para nosso estudo.

2.2.1 Tributo como prestação pecuniária

O conceito de tributo inicia explanando que o pagamento da exação será pecuniário (financeiro) “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”.

O motivo para modalidade de tal pagamento ser realizado em moeda é bem simples: **analisar a praticidade no momento dos gastos públicos**.

A exigência por meio de dinheiro (moeda) tem a conotação de “facilitar a vida” do ente político no momento de sua arrecadação e realização do pagamento de suas despesas públicas (obrigações oriundas de licitações, contratos, remuneração de pessoal etc.).

Aqueles sujeitos que pretendem contratar com a administração pública, realizando a prestação de serviços ou entrega de mercadorias, não estariam dispostos a receber como contraprestação algo diferente de dinheiro. Do mesmo modo, um servidor público dificilmente aceitaria como remuneração de sua atividade a entrega de “cestas básicas”.

Percebendo tais situações, fácil concluir a necessidade dessa arrecadação tributária ser efetuada por meio da entrega de dinheiro (moeda) e não por outra forma, objetivando simplificar o gerenciamento da administração pública.³

Entretanto, nesse mesmo conceito de tributo fora explanada ao lado da palavra **moeda** a expressão “**ou cujo valor nela se possa exprimir**”, externando o desejo do legislador em aceitar o pagamento do tributo com algo diferente de dinheiro.

Analisando isoladamente essa expressão, chegaríamos à conclusão quanto à possibilidade de pagamentos dos tributos mediante a entrega de bens (dação) ou mesmo por meio da prestação de algum trabalho (labor), afinal também seriam equivalentes ao dinheiro.

Contudo, essa não teria sido a real intenção do legislador.

Suponhamos que um determinado comerciante de alimentos queira pagar dívida tributária de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS – por meio da entrega de frutas.

A entrega desses alimentos, apesar de mercadoria com valor econômico em feiras e mercados, tornaria a atividade administrativa das fazendas públicas muito prejudicada, pois teriam que vender aqueles bens para arrecadar os valores (correndo sérios riscos de não obterem interessados, frutas de baixa qualidade, além dos produtos se estragarem).

Do mesmo modo, a prestação laboral (trabalho) também não poderá ser utilizada como forma de substituir o dinheiro no pagamento dos tributos, ainda que também tenham valor econômico.

Devemos lembrar que o Direito Administrativo exige, como regra, a contratação de pessoal por

meio de concursos públicos, prestigiando a isonomia entre os cidadãos e objetivando a procura do profissional que reúna as melhores qualificantes para prestação do serviço, respeitando específicos requisitos do cargo público a ser ocupado.

Aceitar que qualquer sujeito que deva tributos possa pagá-los por meio da prestação de serviços públicos acabaria por desprestigiar essas normas administrativistas, prejudicando o bom andar da estrutura pública.

Ora, se o CTN adota como regra o pagamento por meio de dinheiro (moeda) e não aceitaria a entrega de *bens ou prestação de trabalho* como formas de quitação, qual seria a utilidade da expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”?

Em verdade, a expressão foi introduzida no CTN em decorrência da conjuntura econômica existente no ano de sua edição (1966), pois o Brasil sofria com os graves índices inflacionários que prejudicavam o valor da moeda e ocasionava diversos transtornos na sociedade.⁴ Essa grave inflação também acabava por repercutir na seara tributária, gerando considerável desatualização de suas prestações, necessitando de devida atualização.

Diante desses motivos, a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir” foi utilizada pelo CTN como forma de permitir a **atualização dos valores tributários aplicando-se os índices oficiais de correção monetária**.

O pagamento do tributo permaneceria sendo efetivado através de dinheiro (moeda), apenas utilizando-se do termo para *exprimir* a possibilidade de atualização.

Ocorre que, com o advento da Lei Complementar 104/2001,⁵ houve o acréscimo do inciso XI no art. 156 do CTN, prevendo a ***Dação em Pagamento de Bens Imóveis*** como nova modalidade de quitação/extinção do crédito tributário.

A *Dação em Pagamento* é instituto do Direito Civil, elencado no art. 356 do Código Civil, consistindo na possibilidade de *resolução da obrigação de maneira diversa daquela originalmente pactuada, quando aceito pelo credor*.

Aplicando-o no direito tributário, o Código Tributário Nacional passou a, de forma expressa, aceitar quitação de tributos mediante com algo diverso da moeda, notadamente o pagamento por meio da entrega de **Bem Imóvel** aos entes políticos.

Vale ressaltar que o poder público não estaria obrigado a aceitar esse bem, pois antes seria necessário a identificação de sua utilidade para administração pública, podendo recusá-lo e insistir em receber o crédito apenas por meio de dinheiro (moeda).

Assim, a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”, a partir do advento da LC 104, de 2001, passou a ser utilizada também como mecanismo autorizador da quitação dos tributos com a entrega de **bens imóveis**.

Para finalizarmos a primeira característica, precisamos enfrentar a seguinte indagação: **seria possível a quitação de tributos mediante a dação em pagamento de bens móveis?**

Conforme explanamos, o CTN expressamente apenas adotou a dação em pagamento de *bens imóveis* como forma de quitação dos tributos, nada dispondo a respeito da dação de *bens móveis*.

Apesar da ausência de previsão expressa, o Supremo Tribunal Federal nas Ações Diretas de Inconstitucionalidades 1.917/DF e 2.405/RS enfrentou o tema e, ainda que indiretamente, referendou a possibilidade dos entes políticos tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) aceitarem também a entrega de bens móveis para quitação dos tributos.

Nesses específicos casos, os argumentos se vinculavam ao poder conferido aos entes políticos em conceder o perdão do crédito tributário com o instituto da *remissão* (art. 156, IV, do CTN). No pensamento da corte, aquele que detém o poder de perdoar a dívida também teria o poder de receber prestação diferente da originalmente devida, afinal *dentro do maior poder encontra-se o menor*.

Ademais, comparando-se a nada receber (*perdão*), a aceitação de bem móvel como forma de quitação traria menor prejuízo para máquina pública, mostrando-se coerente a criação dessa nova modalidade de extinção dos créditos tributários.

Conforme estudamos no primeiro capítulo dessa obra, o crédito tributário classifica-se como *Receita Pública* que deve ser utilizada em benefício de toda população. Quando concedida *Remissão* do crédito tributário toda sociedade estaria perdendo receitas que, em tese, seriam utilizadas em obras e serviços públicos. Portanto, inegável que para o poder público seria preferível receber *Bens Móveis* ao invés de nada.

O único entrave encontrado pelo Supremo seria a necessidade dessa quitação com **bens móveis** não ferir a sistemática da concorrência exigível pela lei de licitações públicas. Em outros termos, a entrega de bens móveis, apesar de prudente para algumas situações, não garantiria inteiramente a isonomia encontrada nos processos de licitação.

Para ilustrar a situação, imaginemos que determinada empresa do ramo de alimentos estivesse em dívida tributária com determinado Estado e pretendesse quitá-las fornecendo merendas escolares com sua própria produção. A dificuldade estaria exatamente em constatar se a qualidade aplicada no produto estaria de acordo com os parâmetros que comumente utiliza, bem como se aquele preço seria o melhor praticado no mercado.



Jurisprudência

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Ofensa ao princípio da licitação (CF, art. 37, XXI). I – Lei ordinária distrital – pagamento de débitos tributários por meio de dação em pagamento. II – Hipótese de criação de nova causa de extinção do crédito tributário. **III – Ofensa ao princípio da licitação na aquisição de materiais pela administração pública.** IV – Confirmação do julgamento cautelar em que se declarou a inconstitucionalidade da lei ordinária distrital 1.624/1997 (STF,

ADI 1.917/DF, Tribunal Pleno, Rel. Ricardo Lewandowski, j. 26.04.2007, DJe-087, divulg. 23.08.2007, public. 24.08.2007, DJ 24.08.2007, p. 22, Ement. vol-02286-01, p. 59, RDDT n. 146, 2007, p. 234-235, LEXSTF v. 29, n. 345, 2007, p. 53-63, RT v. 96, n. 866, 2007, p. 106-111).

Em suma, o tributo será pago por meio de moeda (dinheiro) ou a entrega de bens imóveis (art. 156, XI, do CTN), podendo também os entes adotar outras formas de extinção do crédito tributário como a dação de bens móveis, desde que não ofenda o princípio da licitação pública.⁶

2.2.2 Tributo como prestação compulsória e instituída em lei

A caracterização dos tributos como prestação compulsória acaba por traduzir a primeira acepção do princípio da legalidade tributária.

Essa obrigatoriedade “compulsória”, no pagamento do tributo, decorre exatamente do fato de ele ser instituído em lei, afinal, nosso sistema constitucional democrático determina no multicitado art. 5º, II, da CF que “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Na relação jurídico tributária, não haverá submissão às vontades das partes (obrigações “ex voluntate”), e sim aos imperativos da lei (obrigações “ex lege”), externando que seu pagamento não depende da intenção do contribuinte, e sim do interesse da arrecadação para a administração pública.⁷

Essa estreita vinculação ao princípio da legalidade também encontra respaldo em outros específicos dispositivos, os quais serão estudados ao longo dessa obra, merecendo destaque a previsão do art. 150, I, da CF ao designar proibição à União, Estados, Distrito Federal e Municípios em instituírem ou majorarem tributos sem lei que lhes estabeleçam.

Entendendo a necessidade de lei para instituição dos tributos, agora precisamos identificar qual veículo legislativo será utilizado para criação desses tributos. De acordo com o art. 59 da CF, nosso atual processo legislativo comporta a elaboração de *Emendas à Constituição, Leis Complementares, Leis Ordinárias, Leis Delegadas, Medidas Provisórias, Decretos Legislativos e até Resoluções*.

Para fins tributários, a criação dos tributos tem como regra a utilização da comum **Lei Ordinária**, aprovada por meio da maioria simples (art. 47 da CF), comportando utilização da **Medida Provisória** (MP) por parte do Presidente da República quando preenchidos os requisitos da Relevância e Urgência (art. 62 da CF).

Com efeito, por ser considerado ato com força de lei, nada impede a utilização da **Medida Provisória** para instituição ou majoração de tributos, desde que se trate de espécie tributária criada e regida por *lei ordinária* e estejam presentes os *requisitos emergenciais*.⁸

Por outro lado, considerando especificidades próprias, em quatro espécies tributárias a Constituição Federal determinou a necessidade de utilização de **Lei Complementar**, aprovada pelo quórum da maioria absoluta (art. 69 da CF).

As espécies tributárias reservadas à **lei complementar** são as seguintes: **Empréstimos Compulsórios** (art. 148 da CF), **Imposto Sobre Grandes Fortunas – IGF** (art. 153, VII, da CF), **Impostos Residuais** (art. 154, I, da CF) e **Contribuições Sociais da Seguridade Social Residuais** (art. 195, § 4º, da CF).

De modo inverso, nesses casos de **lei complementar**, por expressa vedação constitucional (art. 62, § 1º, III, da CF) *não será possível a utilização de Medida Provisória*.

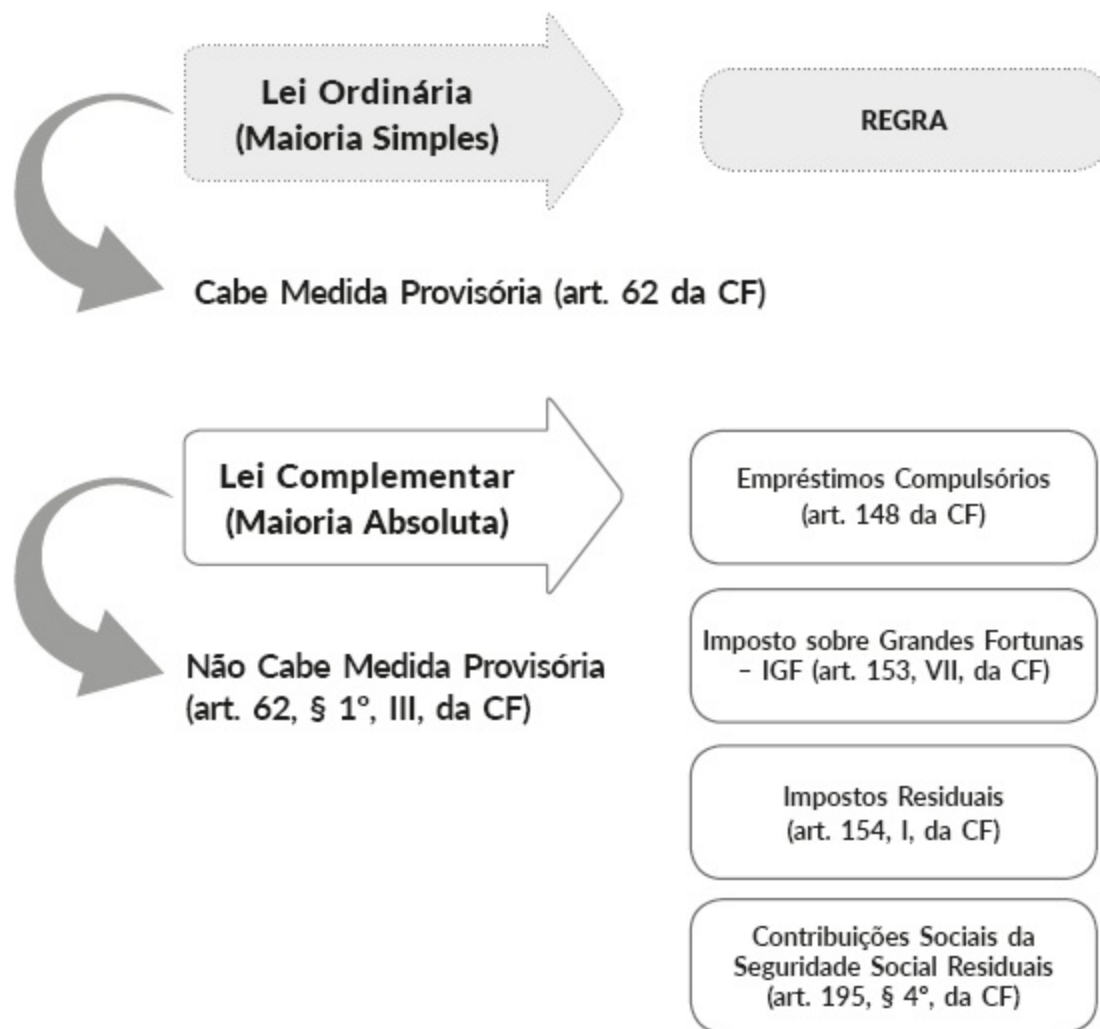
Em termos mais simples, nessas quatro espécies mencionadas como afetas a **lei complementar** não caberá utilização de MP, ainda que preenchidos os elementos de relevância e urgência, vez que o constituinte entendeu como matérias de maior repercussão nacional.

Importante ressaltar que, neste momento, a utilização da lei complementar não se confunde com aquelas designadas para padronização dos aspectos gerais do direito tributário (art. 146 da CF).

Em verdade, aqui nos referimos a utilização de específicas leis complementares para efetiva *criação* de quatro espécies tributárias.



facilitando



2.2.3 Tributo não constitui sanção por ato ilícito

O dever de pagar tributos decorre da necessidade de manutenção da máquina pública e não pelo cometimento de ilegalidades. O pagamento de tributos não pode (ou não deveria) ser encarado como uma punição imposta ao particular, mas sim no sentimento maior de viver em coletividade e colaborar com os gastos da administração pública.

No primeiro capítulo dessa obra, estudamos as penalidades (multas) como uma das espécies de *Receitas Derivadas* (Receitas de Direito Público) ao lado dos tributos, diferenciando-os quanto a perspectiva de licitude ou não na atividade desenvolvida pelo sujeito.

As penalidades (multas) decorrem de atividades **ilícitas** realizadas por particulares que não se adequam ao “padrão social do homem médio”, ao passo em que o dever de pagar tributos tem base na realização de “Fatos Geradores” **lícitos**.

Dessa forma, podemos concluir que as penalidades seriam exatamente aquilo que o tributo não pode ser. Em outros termos, as multas constituem sanção por ato ilícito e os tributos não.

Tomando como exemplos situações cotidianas, imaginemos o sujeito que é proprietário de

veículo.

O *Direito de Propriedade* encontra-se elevado no âmbito de *norma fundamental* (art. 5º, *caput*, da CF), considerando-o **ato lícito** no ordenamento jurídico nacional e desencadeando o dever de pagar específico tributo: o IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores).

Por outro lado, caso esse mesmo proprietário conduza veículo automotor com capacidade psicomotora alterada em razão da influência de álcool ou outra substância psicoativa que determine dependência, estará cometendo infração às normas de trânsito (art. 306 do CTB), sujeitando-se a detenção e ao pagamento de multa exatamente pelo cometimento de **ato ilícito**.

De fundamental relevância perceber que no estudado conceito (art. 3º do CTN), houve determinação de que o *tributo não constituiria sanção por ato ilícito*, pouco se importando com as origens das relações que desencadearam a submissão tributária.

Em outras palavras, o direito tributário não se interessa pela licitude, validades ou efeitos das relações anteriores à obrigação tributária, apenas preocupando-se com a incidência sobre fatos geradores lícitos e o dever de pagar tributos.

A título exemplificativo, o sujeito que auferir receita por meio de atividades criminosas (tráfico de drogas, venda de órgãos humanos ou animais silvestres, exploração de jogos de azar etc.) estará sujeito à incidência do Imposto de Renda (art. 43 do CTN), como qualquer outra pessoa que receba rendimentos.

Ainda que as relações que originaram essas receitas venham a ser *ilícitas*, submeterá a aplicação das normas tributárias. A lógica dessa incidência guarda aproximação com o sentido de justiça fiscal, haja vista que aquele praticante de atividades lícitas pagaria seus tributos normalmente, ao passo em que o “criminoso” gozaria de verdadeiro privilégio fiscal se não participasse da relação.

A doutrina aponta que a origem de tal tributação deriva do princípio romano do “**pecunia non olet**”, traduzindo-se em princípio do “**dinheiro não cheira**”.

O imperador Vespasiano teria determinado a tributação sobre o uso de banheiros públicos e seu filho Tito não havia concordado com tal cobrança, ensejando a conclusão do pai: “**pecúnia non olet**”.

O Direito Tributário explora esse mesmo entendimento no art. 118 do CTN ao designar que a incidência de tributação independe da validade jurídica dos atos ou efeitos existentes. Aduz o dispositivo:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Em conclusão, o tributo permanece incidindo sobre *fatos geradores lícitos*, sendo-lhe vedado

constituir-se como sanção por ato ilícito (papel da multa), podendo, entretanto, originar-se a partir de relações lícitas ou ilícitas.



Jurisprudência

Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão de instância. Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-Lei nº 6.259/44 – Jogo do Bicho. Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do non olet. Precedente. Ordem parcialmente conhecida e denegada. (...) **2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet.** Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada (STF, HC 94.240/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.08.2011, DJe-196, divulg. 11.10.2011, public. 13.10.2011, Ement. vol-02606-01, p. 26).

2.2.4 Tributo cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada

O crédito tributário se caracteriza como principal fonte de arrecadação de valores para manutenção da máquina pública em suas despesas necessárias à prestação de serviços públicos em prol da coletividade.

Nesse contexto, o crédito tributário vincula-se ao interesse de toda a população e, desse modo, goza do status de crédito público, devendo ser recolhido de todos aqueles que praticam fatos geradores, como forma de colaborar com a vida social.

Tais valores não pertencem ao “gestor da coisa pública” (Presidente, Governadores ou Prefeitos), e sim a toda população, motivo pelo qual devem ser arrecadados, independente de quem seja o contribuinte. O agente de fiscalização (geralmente auditores) terá, não apenas o poder de realizar a atividade de cobrança dos tributos, mas, sim, o denominado “poder-dever”, sob pena de responderem funcionalmente (art. 142, parágrafo único, do CTN).

Desse modo, a atividade de cobrança dos tributos será plenamente vinculada, bastando a configuração do fato gerador para que o agente público atue, afastando a análise de conveniência ou oportunidade (discrecionariiedade) nessa relação.

QUADRO SINÓPTICO

CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DO TRIBUTO	
STATUS NORMATIVO	O Código Tributário Nacional (CTN) foi recepcionado, à luz da Constituição Federal, como Lei Complementar de normas gerais dispondo sobre a instituição e a cobrança dos tributos (art. 146 da CF).
CONCEITO DE TRIBUTO	CTN, art. 3º “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.
CARACTERÍSTICAS DO TRIBUTO	Prestação pecuniária: o tributo deve ser pago por meio de moeda (dinheiro). A expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir” autoriza a utilização de indexadores da economia como forma de atualizar a moeda, bem como a dação em pagamento de bens imóveis (art. 156, XI, do CTN). Segundo o STF, também seria possível a dação em pagamento de bens móveis, desde que não venha a ferir a Lei de Licitações Públicas (ADI’S 1.917/DF e 2.405/RS).
	Compulsória e instituída em lei: a obrigatoriedade no pagamento dos tributos decorre exatamente pelo fato de serem instituídos em lei, aplicando a máxima do princípio da legalidade tributária. Como regra, os tributos serão instituídos por mera Lei Ordinária (Maioria Simples), cabendo Medida Provisória (Presidente da República, quando ocorrer Relevância e Urgência). Contudo, em quatro espécies tributárias (Empréstimos Compulsórios, IGF, Impostos Residuais e Contribuições Sociais Residuais) apenas seriam possíveis de instituição mediante Lei Complementar (Maioria Absoluta), tornando inaplicável a utilização da Medida Provisória.
	Não constitui sanção por ato ilícito: os tributos não são instituídos como forma de punir os contribuintes, mas apenas com a intenção de colaborar com a manutenção da máquina pública. As penalidades (multas)

são consideradas sanções pelo cometimento de ilícitos, os tributos não.

Cobrança vinculada: a cobrança realizada pela administração fiscal deve ser feita de maneira vinculada, não comportando análise de conveniência ou oportunidade (discrecionabilidade).

QUESTÕES

1. **Prova: CESPE – 2009 – Juiz Federal TRF 1ª Região.** O STF passou a entender que os estados e o DF podem estabelecer outros meios não previstos expressamente no Código Tributário Nacional de extinção de seus créditos tributários, máxime porque conceder remissão, e quem pode o mais pode o menos.

() Certo () Errado
2. **Prova: CESPE – 2011 – Advogado EBCT.** Tributo, definido como prestação pecuniária compulsória em moeda, pode constituir sanção de ato ilícito, cobrada mediante atividade judicial ou administrativa.

() Certo () Errado
3. **Prova: CESPE – 2017 – Procurador Municipal Prefeitura de Fortaleza/CE.** No que se refere à teoria do tributo e da espécies tributárias, julgue o item seguinte.
A relação jurídica tributária, que tem caráter obrigacional, decorre da manifestação volitiva do contribuinte em repartir coletivamente o ônus estatal.

() Certo () Errado
4. **Prova: CESPE – 2017 – Contador Secretaria de Educação/DF.** Com referência à conceituação e à contabilização dos tributos, julgue o item seguinte.
Licenciamento de veículos e multas de trânsito são tributos da espécie taxa.

() Certo () Errado
5. **Prova: CESPE – 2017 – Analista Judiciário – Contabilidade TRE/PE.** A respeito de tributo, assinale a opção correta:
 - a) É vedado o pagamento de tributos com títulos da dívida mobiliária.
 - b) Tributo deve ser criado por lei ou por qualquer norma que tenha força de lei.
 - c) O tributo pode ser instituído por procedimentos administrativos que não sejam proibidos por lei.
 - d) O tributo constitui direito real do Estado perante o contribuinte.
 - e) A vontade do sujeito passivo é irrelevante na relação tributária.
6. **Prova: CESPE – 2012 – Analista Judiciário – Contabilidade TRE/PE.** A respeito do Sistema Tributário Nacional, assinale a opção correta com base no CTN:
 - a) A relação jurídica regulada pelo direito tributário não é considerada obrigacional, ainda que vincule o Estado ao contribuinte.
 - b) O direito tributário desfruta de autonomia perante os demais ramos do direito e, dada sua complexidade, não pode ser objeto de resoluções do Senado Federal.
 - c) A natureza jurídica do tributo é determinada pela destinação legal do produto da sua arrecadação.

- d) Conforme o CTN, o preço público também é considerado tributo, em razão de sua finalidade e características determinadas pela lei.
- e) A atividade administrativa de cobrança de tributo deve ser plenamente vinculada, ou seja, não cabe à administração aplicar, na cobrança de tributos, critérios de conveniência e oportunidade.

7. Prova: FCC – 2010 – Procurador Municipal de Teresina. A partir do conceito legal de tributo, é possível afirmar que multa não é espécie de tributo porque o tributo:

- a) tem que ser instituído mediante lei, ao passo que a multa não se reveste desta obrigatoriedade.
- b) é cobrado mediante atividade administrativa vinculada, enquanto a multa pode ser aplicada de forma discricionária pelo poder público.
- c) não é sanção por ato ilícito e a multa é sanção pecuniária por prática de ato ilícito.
- d) é prestação pecuniária compulsória, ao passo que a aplicação da multa não é compulsória, dependendo de condenação administrativa.
- e) pode ser objeto de compensação, anistia e remissão, ao contrário da multa, que só pode ser objeto de anistia.

8. Prova: FCC – 2016 – Tecnologia da Informação SEGEP/MA. De acordo com a definição do Código Tributário Nacional, tributo é toda prestação:

- a) compulsória, em moeda ou em quaisquer tipos de bens e direitos, cujo valor nela se possa exprimir, que constitua ou não sanção de ato ilícito, instituída pela legislação tributária e cobrada mediante atividade administrativa ou judicial plenamente vinculada
- b) pecuniária compulsória, em moeda ou em quaisquer tipos de bens e direitos, cujo valor nela se possa exprimir, que constitua ou não sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa ou judicial plenamente vinculada.
- c) compulsória, preferencialmente em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída pela legislação tributária e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.
- d) pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.
- e) compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que constitua ou não sanção de ato ilícito, instituída pela legislação tributária e cobrada mediante atividade administrativa ou judicial plenamente vinculada.

9. Prova: FGV – 2014 – Auditor Fiscal – SEFAZ/MT. Assinale a opção que apresenta elemento estranho ao conceito legal de tributo.

- a) Prestação compulsória.
- b) Prestação pecuniária.
- c) Prestação com natureza de sanção.
- d) Prestação cobrada mediante atividade administrativa vinculada.
- e) Prestação instituída em lei.

10. Prova: VUNESP – 2014 – Analista Organizacional – Ciências Jurídicas – PRODEST-ES. O conceito de tributo guarda correspondência com a noção de:

- a) penalidade.
- b) atividade pública discricionária.
- c) cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada.
- d) prestação facultativa.
- e) instituição por decreto autônomo.

- 11. Prova: FUNDATEC – 2014 – Técnico da Receita Estadual – SEFAZ/RS.** A definição de tributo contida no CTN
- a) autoriza a incidência sobre prestação *in labore*.
 - b) não foi recepcionada pela Constituição Federal vigente.
 - c) estará submetida ao poder discricionário da administração pública.
 - d) não se estende às penalidades pecuniárias tributárias.
 - e) estabelece como condição suficiente a sua caracterização, ser prestação compulsória.
- 12. Prova: FUNDATEC – 2012 – Procurador Municipal Prefeitura de Porto Alegre/RS.** Assinale a alternativa INCORRETA em relação a tributo:
- a) O valor devido a título da popularmente denominada “multa de trânsito” preenche os pressupostos contidos no Art. do Código Tributário Nacional.
 - b) A contribuição devida ao Conselho Regional de Medicina pelos médicos que exercem a profissão preenche os pressupostos contidos no Art. 3º do Código Tributário Nacional.
 - c) O Art. 3º do Código Tributário Nacional não contempla explicitamente que tributo é receita pública.
 - d) Segundo a expressa previsão do Código Tributário Nacional, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador e não pelo fato gerador e pela base de cálculo.
 - e) É irrelevante que os valores arrecadados a título de IPTU não sejam destinados à manutenção da rua onde está localizado o imóvel do contribuinte desencadeador da tributação.
- 13. Prova: CESGRANRIO – 2014 – Analista Jurídico FINEP.** Segundo o Código Tributário Nacional, o tributo
- a) é toda prestação pecuniária opcional.
 - b) é cobrado mediante autolancamento.
 - c) é instituído e cobrado, com base nas regras previstas em decreto expedido pelo Chefe do Poder Executivo Federal.
 - d) é instituído mediante ajuste firmado entre as partes envolvidas na relação jurídico-tributária.
 - e) não se constitui como sanção de ato ilícito.
- 14. Prova: FAFIPA – 2016 – Procurador Jurídico Câmara de Cambará/PR.** No tocante aos Tributos, de acordo com a legislação e doutrina pátria, analise as assertivas a seguir, considerando (V) para a(s) verdadeira(s) e (F) para a(s) falsa(s) e, em seguida, assinale a alternativa correspondente a sequência CORRETA, de cima para baixo
- () A definição de tributo tem sede legal no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que traz a “definição oficial” de tributo, lavrada nos seguintes termos: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa relativamente vinculada”.
 - () É lícito entender que o Código Tributário Nacional permite a quitação de créditos tributários mediante a entrega de outras utilidade que possam ser expressas em moedas, desde que tais hipóteses estejam previstas no próprio texto do Código, posto que em seu artigo 141, o Código Tributário Nacional, afirma que o crédito tributário somente se extingue nas hipóteses nele previstas.
 - () O tributo é receita derivada, cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império.
 - () Tanto a multa quanto o tributo são espécies de receita derivada, no entanto a multa é por definição a sanção por ur ato ilícito, já o tributo possui excepcionalmente finalidade sancionatória.
- a) V, V, V, V.
 - b) F, F, F, F.
 - c) F, V, F, F.
 - d) F, V, V, F.

15. **Prova: FUMARC – 2016 – Advogado Prefeitura de Matozinhos/MG.** Considerando o conceito legal de tributo constante do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966), é **CORRETO** afirmar:
- a) A multa imposta pelo descumprimento de obrigação tributária pode ser considerada tributo.
 - b) As taxas cujos fatos geradores sejam prestação de serviço público possuem natureza contratual e não podem ser consideradas tributos.
 - c) O Imposto Predial Territorial Urbano progressivo não pode ser considerado tributo.
 - d) São elementos caracterizadores do conceito legal de tributo: prestação pecuniária compulsória, estabelecida em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não caracterizar sanção de ato ilícito, ser instituído em lei, ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

GABARITO FACILITADO

1. **Resposta: “certa”.** Em regra, nos moldes do art. 3º do CTN, o tributo deve ser pago por meio de dinheiro (moeda). Entretanto, com base na LC 104/2001, expressa previsão legal autoriza a quitação mediante a entrega de bens imóveis (dação em pagamento de bens imóveis – art. 156, XI, do CTN). Avançando no estudo sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal também passou a aceitar a entrega de bens móveis, ainda que inexistisse expressa previsão legal, com base no poder maior de conceder perdão/remissão da dívida (ADI 1.917/DF e 2.405/RS).

2. **Resposta: “errado”.** O erro da assertiva encontra-se na afirmação de que tributo “pode constituir sanção de ato ilícito” quando seria o inverso. Nos moldes do art. 3º do CTN, tributo seria cobrado mediante atividade *administrativa* plenamente vinculada. Contudo, em capítulos futuros desta obra identificaremos também atividade *judicial* de cobrança por meio da *Ação de Execução Fiscal* proposta pelo fisco com base na *Lei de Execução Fiscal – LEF* (Lei 6.830/1980).

3. **Resposta: “errado”.** A relação tributária se caracteriza como compulsória “ex lege” (previsão em lei) e não volitiva/voluntária “ex voluntate” (dependente da vontade do contribuinte em repartir). Aliás, esse encontra previsão da máxima legalista do direito tributário (arts. 3º, 97 e 114 do CTN + arts. 5º, II, e 150, I, da CF).

4. **Resposta: “errado”.** Tributo não corresponde a sanção por ato ilícito (art. 3º do CTN). Logo, as multas de trânsito não detêm natureza jurídica de tributo exatamente por terem o objetivo de punir o infrator.

5. **Resposta: “letra e”.** Na relação tributária, uma vez praticado o fato gerador do tributo, nascerá o dever de pagamento dos tributos, independentemente da vontade do contribuinte (sujeito passivo). Trata-se de obrigação criada por lei (“ex lege”) e não pela vontade do devedor (“ex voluntate”) ou procedimentos administrativos. Inexiste vedação expressa quanto ao pagamento do tributo mediante títulos da dívida pública, consistindo em modalidade de penhora aceita na *Lei de Execução Fiscal – LEF* (art. 11, II, da Lei 6.830/1980). Ressalte-se, ainda, que existem espécies tributárias que somente serão instituídas por meio de lei complementar, restando incabível a edição de Medida Provisória – ato com força de lei.

6. **Resposta: “letra e”.** Considerando que o crédito tributário se classifica como *Receita Pública*, sua cobrança deve ser feita pela administração de forma vinculada, sob pena da autoridade administrativa responder com seu cargo público (arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN). Em próximos capítulos estudaremos que a *natureza jurídica* do tributo, em

regra, não será definida dela destinação legal do produto de sua arrecadação (art. 4º do CTN). Preço público não detém de natureza tributária, considerado contrato de direito público. A Carta Magna reservou matérias tributárias com disciplinamento em *resoluções do Senado Federal* (art. 155, §§ 1º, IV, 2º, IV, V, e 6º, I, da CF).

7. **Resposta: “letra c”.** A específica diferença entre o tributo e a multa será o caráter lícito ou ilícito da relação. Diversamente da multa (penalidade), tributo não é sanção por ato ilícito (art. 3º do CTN). Os demais elementos quanto ao conceito continuam aplicáveis, podendo conceituá-la da seguinte forma: “*Multa* é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, *que constitua sanção de ato ilícito*, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

8. **Resposta: “letra d”.** O Conceito de tributo será localizado no art. 3º do CTN, dispondo: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

9. **Resposta: “letra c”.** Tributo não tem natureza de sanção (art. 3º do CTN).

10. **Resposta: “letra c”.** A cobrança de tributos será realizada “mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (art. 3º do CTN).

11. **Resposta: “letra d”.** O conceito legal de tributo (art. 3º do CTN) foi recepcionado pela Constituição Federal com status de *lei complementar* (art. 146 da CF), não se estendendo a penalidade. Sua cobrança será feita de forma vinculada (não discricionário), em prestação pecuniária (não *in labore*) de forma compulsória.

12. **Resposta: “letra a”.** A multa de trânsito configura-se como sanção por ato ilícito e, portanto, não tem natureza jurídica de tributo. No conceito legal de tributo inexistente expressa menção a modalidade de receita pública, sendo essa classificação adotada pela doutrina do direito financeiro. Em capítulos posteriores, estudaremos as contribuições corporativas (art. 149 da CF), a natureza jurídica do tributo (art. 4º do CTN) e impostos (art. 16 do CTN).

13. **Resposta: “letra e”.** Tributo não constitui sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN), instituído por lei (não por decreto ou ajuste entre as partes), compulsório (e não opcional) de cobrança vinculada. *Autolançamento* apenas constituirá uma das modalidades de lançamento tributário, estudadas posteriormente.

14. **Resposta: “letra d”.** A primeira assertiva encontra-se falsa por fundamentar que a cobrança de tributos seria realizada mediante atividade administrativa *relativamente* vinculada (em verdade, será atividade *plenamente* vinculada). Nos termos do citado art. 141 do CTN, a segunda assertiva esta verdadeira (atente-se que não foi requerido o entendimento jurisprudencial que aceitaria outras modalidades de quitação). A terceira assertiva também se mostra verdadeira, com base na doutrina do direito financeiro (estudadas no primeiro capítulo desta obra). A última assertiva se encontra falsa por admitir que tributo possa ser sanção por ato ilícito.

15. **Resposta: “letra d”.** Aplicação do conceito legal de tributo (art. 3º do CTN). A multa não será considerada tributo, ainda;

que se origine de uma obrigação tributária (inadimplemento de tributo, por exemplo). Em capítulos posteriores desta obra, estudaremos as taxas e impostos como espécies tributárias (art. 5º do CTN).

-
- ¹ Lembrem-se de que a criação de *Leis Complementares* exige a aprovação pela maioria absoluta no Congresso Nacional (art. 69 da CF), compreendidas como matérias de maior importância que aquelas reservadas a *Lei Ordinária*.
- ² Não apenas a atual Constituição Federal de 1988 recepcionou o CTN como *Lei Complementar*, pois a anterior Carta Magna de 1967 já determinava essa exigência (art. 18 da CF/1967).
- ³ Estudaremos mais à frente as modalidades de pagamento dos tributos no art. 162 do CTN, ressaltando em todas elas o elemento dinheiro (moeda), ainda que em: cheque, vale postal, estampilha, papel selado ou processo mecânico.
- ⁴ A inflação anual do exercício financeiro anterior (1965) havia chegado ao astronômico percentual de 34,24%. Dado disponível em Almanaque folha: <<http://almanaque.folha.uol.com.br/dinheiro60.htm>>. Acesso em: 2 maio 2015.
- ⁵ Conforme mencionado, o CTN foi recepcionado com status de Lei Complementar e, desse modo, apenas poderá ser modificado, revogado, acrescentando ou suprimindo também por essa espécie legislativa.
- ⁶ A exemplo dos casos de inexigibilidade de licitação pública (art. 25 da Lei 8.666/1993).
- ⁷ Estudaremos, inclusive, a regra que determina a impossibilidade de contratos privados modificarem quem a lei define como devedor tributário (art. 123 do CTN).
- ⁸ A aceitação da Medida Provisória na instituição de tributos ganhou força com a Emenda Constitucional 33/2001 ao incluir a previsão do § 2º no art. 62 da CF, estabelecendo regra específica para sua utilização na instituição e majoração dos impostos.

FINALIDADES & NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS

3.1 FINALIDADES TRIBUTÁRIAS

No início desta obra, verificamos que os tributos se classificam como a *receita de direito público* que melhor arrecada recursos para a realização das despesas dos entes políticos. Naquele momento, estávamos analisando os tributos apenas na sua finalidade fiscal de arrecadação.

Por outro lado, em algumas situações encontraremos a utilização da carga tributária com fim diverso daquele de apenas arrecadar e manter a estrutura administrativa. Dentre os papéis exercidos pela utilização dos tributos, encontraremos também aquele relacionado à atuação estatal na proteção, regulamentação e intervenção econômica e social.

Como forma de *facilitar* nosso estudo, passo a estruturar separadamente os fins adotados pela tributação. Doutrinariamente, as finalidades tributárias dividem-se em três categorias, a saber: **Fiscal, Extrafiscal e Parafiscal.**

3.1.1 Finalidade fiscal

A análise da *finalidade fiscal* observa a aplicação da carga tributária com o objetivo de *arrecadação* das suas receitas aos cofres públicos, ressaltando a perspectiva econômica da tributação e objetivando atingir valores para o custeio da estrutura da administração pública. A **finalidade é arrecadar.**

Considerada a principal finalidade, estará presente em todas as espécies tributárias, ainda que não tenha esse objetivo diretamente, pois basta a ocorrência de pagamento da exação para ser caracterizado.

Em termos mais simples, salvo a existência de benefícios tributários, *todos os tributos arrecadam* em maior ou menor monta, configurando-se assim a finalidade fiscal da tributação.

Como exemplos, podemos citar: *Imposto de Renda (IR)*, como maior imposto de arrecadação federal; *Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)*, entre os estaduais; e *Imposto*

Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), para municípios.

A maior preocupação nesses tributos estaria vinculada ao montante de sua arrecadação.

3.1.2 Finalidade extrafiscal

Diversamente da finalidade anterior, em situações específicas a carga tributária pode não ter como objetivo principal a arrecadação de receitas, mas sim a intervenção nos aspectos sociais e econômicos da população.

A *finalidade extrafiscal* detém exatamente este poder: possibilitar o uso dos tributos como mecanismo de ingerência dos entes políticos na proteção econômica e social. **A finalidade é proteger.**

Aplicando-se os preceitos do direito tributário, a incidência dos tributos será desenvolvida mediante medidas fiscais que objetivem adequar a postura do mercado ou de contribuintes.

Esclarecendo o tema, podemos citar o mecanismo de proteção do mercado nacional face ao comércio internacional, utilizando-se da tributação com a incidência do Imposto de Importação (II) e Imposto de Exportação (IE).

Imaginemos que determinado produto fabricado e produzido no nosso país tenha o valor final de R\$ 30,00 (trinta reais). Agora suponhamos que o mesmo produto fosse produzido na Índia e, diante de incentivos fiscais daquele país, a exportação deixasse seu valor final aqui no Brasil por apenas R\$ 25,00 (vinte e cinco reais).

Observe que alguma medida precisa ser tomada para *proteger a indústria interna* dos valores praticados pela internacional, utilizando-se a carga tributária do Imposto de Importação (II) como viável alternativa, encarecendo o produto estrangeiro e tornando-o mais elevado que o nacional. *O objetivo é desestimular a importação de produtos.*

Seguindo semelhante finalidade, tomemos agora como exemplo o sentido inverso. Suponhamos que industriais de específico ramo no nosso país diminuíssem o abastecimento de seus produtos no mercado interno com o intuito de reforçar sua exportação.

O resultado dessa medida poderia ser prejudicial à população brasileira que deixaria de dispor facilmente desses produtos internamente. A incidência do Imposto de Exportação (IE) teria como objetivo exatamente tornar mais onerosa essa saída, desestimulando o interesse da indústria nacional em remeter mercadorias ao exterior e retomando o abastecimento do mercado interno.

Percebam que, em ambos os casos, foram utilizadas cargas tributárias não propriamente com a intenção de aumentar a arrecadação (*finalidade fiscal*), mas sim como mecanismo de proteção econômica e social (*finalidade extrafiscal*).



atenção

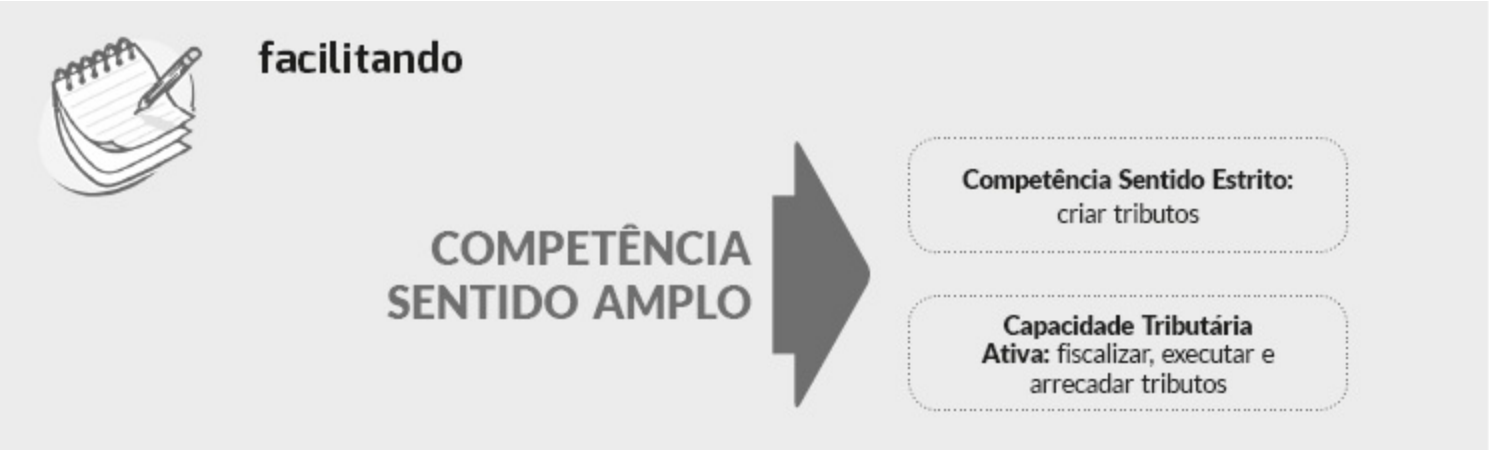
a separação entre finalidades fiscal e extrafiscal não deve ser vista em caráter absoluto, pois todas as espécies tributárias comportam a existência de ambos os fins. Essa separação apenas objetiva demonstrar que, em algumas situações, ocorrerá a prevalência de uma finalidade em detrimento da outra. Isso, contudo, não significa a ausência absoluta de uma delas. Existem espécies tributárias que detêm maior finalidade fiscal (arrecadar) do que extrafiscal (proteger) e, em outras, ocorrerá o inverso. Como exemplo, o Imposto sobre a Renda (IR). Classificado como tributo federal de maior arrecadação (finalidade fiscal), comporta diferenciações em suas alíquotas de acordo com a capacidade econômica e financeira dos contribuintes (finalidade extrafiscal). Em sentido inverso, cito o Imposto sobre a Importação (II). Conforme outrora mencionado, seu objetivo será proteger o mercado interno (finalidade extrafiscal) não abrindo mão da arrecadação aos cofres públicos federais (finalidade fiscal).

3.1.3 Finalidade parafiscal

A conceituação da *finalidade parafiscal* da tributação dependerá da prévia compreensão quanto às classificações da competência tributária, estudadas e aprofundadas em capítulo próprio desta obra denominado de *Sujeitos da Relação Tributária* (Capítulo 10).

Antecipando o tema, ainda que de forma prematura, a competência tributária será analisada em seu **sentido amplo** (*lato sensu*) comportando todas as funções necessárias ao poder público para realização de suas atividades.

Por outro lado, essa competência ampla sofrerá subdivisão na competência em **sentido estrito** (*stricto sensu*) relacionada ao poder de *criar tributos* e a **capacidade tributária ativa** afeta as funções de *fiscalizar, executar e arrecadar os tributos*.



A competência tributária em **sentido amplo** será regra, concedendo aos entes políticos todas as atribuições necessárias para seu exercício. Cada ente editará suas leis instituindo seus tributos e

também os arrecadando.

Contudo, em casos pontuais poderá ocorrer separação dessas atribuições.

Pois bem. A *finalidade para-fiscal* da tributação será caracterizada exatamente quando determinado ente político deter a **competência em sentido estrito** para **criar** o tributo, mas repassar a **capacidade tributária ativa** das funções de **fiscalizar, executar e arrecadar** a outro, que administrará suas receitas.¹

A título de exemplo, podemos citar o *Imposto Territorial Rural (ITR)* como de competência federal, cabendo apenas a *União* sua *criação (competência em sentido estrito)*. Por outro lado, a própria Carta Magna autoriza (arts. 153, § 4º, III, e 158, II, da CF) aos *Municípios* optarem pelo exercício da *fiscalização, execução e arrecadação (capacidade tributária ativa)*.

3.2 A NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS

O estudo da *natureza jurídica dos tributos* levará em consideração as espécies tributárias existentes em suas peculiares características. No atual Sistema Tributário Nacional, prevalecem duas teorias, a saber: **tripartição e pentapartição**.

Conforme alude a própria nomenclatura, a teoria da **Tripartição** (também denominada *teoria tripartite*) designa a existência de apenas três espécies tributárias: **impostos, taxas e contribuições de melhoria**.

Tal teoria é a adotada pelo Código Tributário Nacional (art. 5º do CTN), designando como ponto fundamental para diferenciar uma espécie de outra o seu **fato gerador**, pois cada uma delas reúne elementos pontuais em suas características.

Os **Impostos** incidem sobre manifestações de riqueza (art. 16 do CTN), as **Taxas** sobre o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis (art. 77 do CTN) e as **Contribuições de Melhorias** sobre obras públicas que acarretam valorização em imóveis (art. 81 do CTN), ressaltando as diferenças de seus **fatos geradores**.

Seguindo essa mesma linha, o art. 4º do CTN consagrou que a *Natureza Jurídica dos tributos* será definida pelo seu *Fato Gerador*, sendo irrelevantes para sua qualificação: a denominação, formalidades e o destino legal do produto de sua arrecadação.

A intenção do legislador seria ressaltar a importância do **fato gerador** em detrimento de nomes, formas ou destinação legal, deixando claro aquilo que seriam impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Imaginemos que um determinado prefeito, querendo elevar o poder de arrecadação do seu município, instituísse uma taxa com mesmo fato gerador do Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), apenas modificando seu nome e dando uma destinação para aquelas receitas. Nessa situação, estaríamos diante de uma cobrança em duplicidade (“bis in idem”²), proibido pelo art. 4º do CTN.

Já pela teoria da **Pentapartição** (também denominada de *teoria quinquipartite*) teríamos cinco espécies tributárias, acrescentando-se aos Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria, os **Empréstimos Compulsórios e Contribuições Especiais**.

Tal teoria é a adotada pela Constituição Federal que traz dentro do “sistema tributário nacional” o acréscimo das supracitadas espécies (arts. 148, 149 e 149-A da CF).

A grande discussão estaria relacionada à identificação da **Natureza Jurídica** dentro da teoria da Pentapartição.

Observaremos que algumas contribuições especiais têm o mesmo (ou semelhante) **fato gerador** dos impostos, diferenciando-se apenas na denominação, formalidades e destino de sua arrecadação, o que tornaria impossível a aplicação da regra prevista no art. 4º do CTN.

A título de exemplo, a constituição autoriza a incidência de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), por parte dos Estados, na atividade de circulação da mercadoria “combustível” (art. 155, § 2º, XII, “h”, da CF). Essa circulação também poderá ser tributada por meio da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE – Combustíveis), de competência federal (art. 177, § 4º, da CF).

Observa-se, assim, que ambos os tributos incidem sobre o mesmo fato gerador (circulação da mercadoria combustíveis), apenas distinguindo-se pelo seu nome, formalidade e o destino de sua arrecadação.³

Corroborando tamanha confusão, também poderíamos mencionar aqui a similitude existente entre os conceitos de renda e faturamento para fins de incidência do *Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ)* e *Contribuição social para o Financiamento da Seguridade social (COFINS)*.

Com fatos geradores tão próximos, a diferenciação estaria novamente apenas nas denominações, formalidades e destino legal da arrecadação.⁴

Somente seria admitida a instituição dessas novas espécies tributárias, introduzidas pela Carta Magna, se deixássemos de aplicar a citada regra do art. 4º do CTN.

Em termos mais simples, para as espécies tributárias introduzidas pela teoria da **Pentapartição**, a **Natureza Jurídica do Tributo** não será definida apenas pelo **fato gerador** da obrigação, mas também pela **Denominação, Formalidades e o Destino Legal da arrecadação**.



facilitando

A Natureza Jurídica será definida apenas pelo seu **Fato Gerador!!!**

Teoria da Tripartição
(Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria)



A Natureza Jurídica será definida pelo **Fato Gerador + Denominação, Formalidades e o Destino da Arrecadação!!!**

Teoria da Pentapartição
(Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e Contribuições Especiais)

QUADRO SINÓPTICO

FINALIDADES E NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS

FINALIDADES DOS TRIBUTOS

Fiscal: utiliza-se da tributação com a finalidade de arrecadar receitas para máquina pública; alcançar recursos financeiros para manutenção das despesas que os entes políticos obtêm na realização de obras e serviços em prol da sociedade. A principal finalidade tributária. Ex.: ICMS como principal receita dos Estados.

Extrafiscal: o tributo será utilizado para que os entes políticos possam intervir na seara econômica ou social. Em outras palavras, a carga tributária sendo usada para proteger indiretamente a população. Ex.: II utilizado para obstar a entrada desenfreada de mercadorias estrangeiras no Brasil.

Parafiscal: caracteriza-se quando o ente competente para "criação" do tributo (competência em sentido estrito) repassa os poderes de "fiscalização, execução e arrecadação" a outro ente (capacidade tributária ativa).

Teoria da tripartição: adotada pelo CTN, designa que existem apenas 3 espécies tributárias (Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria), sendo definida sua natureza jurídica apenas pelo fato gerador dos tributos (aplicação do art. 4º do CTN).

NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS

Teoria da pentapartição: adotada pela CF, determina que são 5 espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais), aplicando-se na definição da **natureza jurídica** do tributo o **fato gerador + denominação, formalidades e destino legal da arrecadação** (inaplicabilidade do art. 4º do CTN).

QUESTÕES

1. **Prova: CESPE – 2009 – Especialista em Regulação ANTAQ.** Os tributos não têm apenas finalidade fiscal, que é arrecadar recursos para o Estado, pois algumas espécies tributárias têm finalidade extrafiscal, que têm o escopo de estimular ou desestimular o uso ou consumo de determinados produtos ou mercadorias.

() Certo () Errado

2. **Prova: IDIB – 2016 – Fiscal de Tributos. Prefeitura de Novo Gama/GO.** A base do Direito Tributário é o Tributo, que assim definido: É toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º). Em relação às funções do Tributo, analise os itens abaixo:

- I. Fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.
- II. Extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência do domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.
- III. Parafiscal, quando seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.
- IV. Os impostos parafiscais são também conhecidos como impostos estratégicos, porque influenciam a estabilidade econômico-financeira do Estado. Diante da relevância que assumem, podem ter suas alíquotas alteradas mediante Decreto Executivo (ou Presidencial).

Analizados os itens, é correto afirmar que:

- a) Apenas o item I está incorreto.
- b) Apenas o item II está incorreto.
- c) Apenas o item III está incorreto.
- d) Apenas o item IV está incorreto.

3. **Prova: FGV – 2009 – Juiz. TJ/PA.** O Estado Moderno é caracterizado pelas finanças funcionais, ou seja, pela atividade financeira do Estado orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica. Prova desse fato é:

- a) o mix tributário diversificado dos Estados.
- b) a criação de multas elevadas no âmbito fiscal.
- c) a extrafiscalidade marcante de alguns tributos.
- d) o tabelamento de preços, em situações de crise.
- e) a despersonalização dos impostos.

4. **Prova: FJG – 2013 – Agente de Fazenda da SMA/RJ.** A Constituição da República de 1988 adota, com relação aos tributos, a classificação:

- a) tripartite;
- b) dual;
- c) quadripartite;
- d) quinquipartite.

5. **Prova: RHS Consult – 2016 – Procurador. Prefeitura de Paraty/RJ.** Quanto à natureza jurídica específica do tributo, ela se determina pelo(a):

- a) Destinação legal do produto da sua arrecadação.
- b) Fato gerador da respectiva obrigação.
- c) Característica formal adotada pela lei.
- d) Denominação.

6. **Prova: CESPE – 2005 – Juiz Federal TRF 5ª Região.** Consoante o CTN, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes, para qualificá-la, tanto a denominação e demais características formais adotadas pela lei quanto a destinação legal do produto de sua arrecadação. Todavia, com o advento da CF/88, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais assumiram o status de espécies tributárias. Algumas dessas exações, todavia, têm fato gerador idêntico ao dos impostos, o que torna inaplicável a citada regra do CTN.

() Certo () Errado

7. **Prova: CESPE – 2017 – Procurador Municipal – Prefeitura de Fortaleza/CE.** No que se refere à teoria do tributo e das espécies tributárias, julgue o item seguinte.

A identificação do fato gerador é elemento suficiente para a classificação do tributo nas espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios.

() Certo () Errado

8. **Prova: FGV – 2014 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** Empresa X, constituída em 1980, entrou com ação na Justiça Federal impugnando a cobrança da Contribuição Sobre o Lucro – CSLL, alegando que, apesar de prevista no Art. 195, I, c, da Constituição Federal, trata-se de um tributo que tem o lucro como fato gerador. Dessa forma, haveria um bis in idem em relação ao Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (Art. 153, III da CRFB), o que é vedado pelo próprio texto constitucional.

A partir do caso narrado e considerando a jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, assinale a afirmativa correta.

- a) A empresa tem razão porque os dois tributos têm o lucro como fato gerador, o que é vedado pela Constituição Federal.
- b) A empresa, por ter sido constituída anteriormente à Constituição Federal de 1988, tem direito adquirido a não pagar CSLL.
- c) A empresa não tem razão, porque ambos os tributos estão previstos na CRFB.
- d) A empresa tem razão, pela clara violação à vedação ao confisco prevista no Art. 150, IV, da CRFB.

GABARITO FACILITADO

1. **Resposta: “certa”.** Em algumas espécies tributárias prevalecerá a finalidade extrafiscal (intervir nos aspectos econômicos e sociais) em detrimento da fiscal (arrecadação). Como exemplo, podemos citar o aumento de alíquotas

do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para desestimular produtos nocivos ao consumo humano.

2. **Resposta: “letra d”.** Apenas o item IV encontra-se incorreto. Na verdade, a conceituação abordada no referido item corresponde à finalidade extrafiscal da tributação. A finalidade parafiscal corresponde a instituição de tributos por determinados entes políticos com repasse da capacidade tributária ativa.
-
3. **Resposta: “letra c”.** A influência econômica na atividade financeira pode ser exercida, pelos entes políticos, por meio da aplicação extrafiscal da tributação. Aliás, alguns tributos destacam-se exatamente pela aludida finalidade (a exemplo do II, IE, IPI e IOF).
-
4. **Resposta: “letra d”.** A luz da Carta Magna de 1988, encontraremos a adoção da teoria quinquipartite (também denominada de teoria da Pentapartição), dividindo os tributos em 5 (cinco) espécies: Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e Contribuições Especiais (arts. 145, 148, 149 e 149-A da CF).
-
5. **Resposta: “letra b”.** Aplicando a teoria da Tripartição (adotada pelo Código Tributário Nacional), a Natureza Jurídica dos Tributos será determinada apenas pelo fato gerador, sendo irrelevantes para qualifica-lo: a denominação e demais características formais adotadas pela lei ou a destinação legal do produto da sua arrecadação (art. 4º do CTN).
-
6. **Resposta: “certo”.** Com a inovação da teoria da Pentapartição (adotada pela Constituição Federal), a Natureza Jurídica dos tributos não será determinada apenas pelo seu fato gerador, mas também pela denominação, formalidades e até o destino legal de sua arrecadação (tornando inaplicável a regra estampada no art. 4º do CTN).
-
7. **Resposta: “errado”.** Na utilização da teoria da Pentapartição, a natureza jurídica do tributo será definida pelo fato gerador, denominação, formalidades e destino legal da arrecadação.
-
8. **Resposta: “letra c”.** Ainda que ambos os tributos mencionados (IRPJ e CSLL) tenham semelhante fato gerador (conceito abstrato de renda e lucro), compõem a teoria da Pentapartição constitucional. Assim, não existe óbice a cobrança simultânea por comportar denominações diferentes e destino legal específico (contribuições especiais sociais serão utilizadas para manutenção da seguridade social – art. 195 da CF).
-

-
- ¹ A competência em sentido estrito é indelegável, mas a Capacidade Tributária Ativa poderá ser delegada a diversa pessoa jurídica de direito público (art. 7º do CTN).
- ² Estudaremos a diferenciação entre “bis in idem” e “Bitributação” em momento posterior. Por hora entenda que “bis in idem” consiste no mesmo ente repetindo a cobrança de tributo sobre mesmo fato gerador.
- ³ A CIDE combustíveis é espécie tributária de arrecadação vinculada. Os valores alcançados serão utilizados nos fins designados no art. 177, § 4º, II, da CF.
- ⁴ Os valores arrecadados com a COFINS serão aplicados nos objetivos da *Seguridade Social* (art. 195 da CF).

ESTUDO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

4.1 NOÇÕES GERAIS

Nos entendimentos iniciais da disciplina do direito tributário, verificamos e analisamos as receitas públicas, o conceito de tributo, as finalidades tributárias e a sua natureza jurídica. Passamos agora ao estudo das *espécies tributárias*.

Conforme abordado no capítulo anterior, a análise das espécies tributárias pressupõe o entendimento de duas grandes teorias: **a tripartição e a pentapartição**.

Por meio da teoria da tripartição, também chamada de “tripartite” e adotada pelo CTN no seu art. 5º, apenas existiriam três espécies tributárias: **os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria**. Já a pentapartição, denominada ainda de “pentapartite” e seguida pela CF, admite cinco diferentes espécies tributárias, acrescentando os **Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais**.





dica

Uma boa forma de assimilar a disciplina consiste em memorizar abreviações e, desse modo, lembre: “**Tributo** é um T I M E Especial”, onde:

T – Representa as “**T**axas”

I – Representa os “**I**mpostos”

M – Representa as Contribuições de “**M**elhoria”

E – Representa os “**E**mpréstimos” Compulsórios

Especial – Representa as Contribuições “**E**speciais”

Tendo em vista que o objetivo dessa obra consiste no estudo facilitado de todo o direito tributário, passaremos a análise das cinco espécies tributárias, contemplando as teorias acima mencionadas.

4.2 IMPOSTOS

4.2.1 Fato gerador

De início, ressalto que a análise dos *impostos* será realizada nessa obra em dois diferentes momentos. Verificaremos aqui as características gerais dos impostos como integrante das cinco espécies tributárias existentes no nosso ordenamento. Em segundo momento, por meio de capítulo próprio (Capítulo 7), estudaremos os impostos em espécies, passando a análise minuciosa de cada um deles.

Objetivando padronizar no território nacional os aspectos gerais sobre a disciplina dos impostos, a Carta Magna determinou a necessidade de *lei complementar federal*, com aplicação nacional, designar seus respectivos **atos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos Impostos** (art. 146, III, “a”, da CF).

Com a edição da referida lei nacional, evita-se que os diversos entes da federação adotem elementos estranhos à figura dos impostos em suas leis específicas.

Desse modo, seria proibido, por exemplo, que municípios editassem leis locais definindo diferentes fatos geradores do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, ou mesmo utilizassem valores de veículos, utensílios e outros bens estranhos ao imóvel.

Para maioria dos impostos existentes, quem exercerá papel dessa lei geral será o próprio Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), recepcionado com status de Lei Complementar de normas gerais, designando os **atos geradores, bases de cálculo e contribuintes**.

No mencionado exemplo, o Código Tributário Nacional determina que o *fato gerador* do IPTU será a propriedade de imóvel localizado em área urbana (art. 32 do CTN), *base de cálculo* como

valor venal do bem (art. 33 do CTN) e contribuinte o proprietário (art. 34 do CTN).



Atenção

O Supremo Tribunal Federal entende que, na ausência dessa Lei Complementar Federal, os Estados passam a deter a competência legislativa plena para preencher eventuais omissões, pois a disciplina do direito tributário se encontra no rol da legislação concorrente (art. 24, I e § 3º, da CF/1988). Essa situação ocorre, por exemplo, com o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, pois apenas teve origem na Constituição Federal de 1967 e não detém previsão expressa no Código Tributário Nacional editado em 1966. Desse modo, considerando a ainda ausência de Lei Complementar Federal estabelecendo normas gerais, os Estados e o Distrito Federal gozam da competência legislativa plena para designar o fato gerador, base de cálculo e contribuinte desse imposto.¹



Jurisprudência

Ação direta de Inconstitucionalidade. Partilha de competências estatais em matéria tributária. A Constituição da República como “sedes materiae” que define “o arquétipo genérico” inerente a cada espécie tributária em razão dos elementos mínimos que deverão compor, no plano legal, a respectiva hipótese de incidência possível – IPVA – outorga de competência impositiva aos Estados-Membros e ao Distrito Federal – ausência de legislação nacional, de competência da União Federal (CF, art. 146, III, “a”), destinada a regular, em seus aspectos gerais, essa espécie tributária – **possibilidade, no entanto, de o Estado-Membro e o DF virem a instituir esse imposto com fundamento no art. 24, § 3º, da Constituição da República** – a questão da competência para formular a norma de tributação e o exercício do poder de exoneração em matéria tributária – (...) (STF, ADI-MC 2.298, Celso de Mello).

O Código Tributário Nacional define genericamente o **fato gerador** dos impostos como uma situação que *independe de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte* (art. 16 do CTN).

Essa normatização identifica, nos impostos, um tributo não vinculado à contraprestação específica por parte do estado tributante ao respectivo sujeito pagante. Em outras palavras, o fato de

o contribuinte realizar o pagamento de impostos não lhe concede autorização para exigir prestação de serviço público de forma individualizada.

Por exemplo, o pagamento do IPVA realizado pelo proprietário de veículo ao correspondente Estado credor, não lhe garante que as avenidas e ruas em que trafega estarão em boas condições de uso, nem mesmo lhe dá direito a exigir isso daquele ente federativo. A conjuntura social do Estado pode não estar priorizando, naquele momento, a manutenção das vias públicas, mas sim outras áreas de atuação, como saneamento básico, educação pública, hospitais, dentre outros.

Aliás, o direito financeiro determina que os valores alcançados com a *arrecadação dos Impostos não estarão previamente vinculados a realização de determinada despesa*, deixando livre o governante para aplicar naquilo que entender necessário ao momento social e político (art. 167, IV, da CF).

Desse modo, não existe vinculação da receita recolhida com o IPVA para a manutenção das vias públicas, podendo receber outras destinações em favor da população.

A essência dos impostos estaria, portanto, relacionada com a colaboração e manutenção de toda máquina pública na realização dos serviços denominados de “**uti universi**” (universais), disponibilizados e prestados em prol de toda a comunidade.

A bem da verdade, estudaremos que os impostos serão aplicados sobre propriedades (bens) ou alcance de rendas, configurando-se seu **fato gerador na mera manifestação de riquezas**.

4.2.2 Base de cálculo e contribuintes

A identificação das **bases de cálculo** e seus respectivos **contribuintes** serão precisamente detalhados quando do estudo dos impostos em espécie (Capítulo 7), em que realizaremos de maneira precisa aqueles que correspondam a cada um deles.

Nesse momento, analisando apenas as perspectivas gerais dos impostos, consideraremos que suas **bases de cálculo** guardam correlação com a **riqueza** que estaria sendo manifestada e em que quantidade.

Como exemplo, imaginemos mais uma vez o Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Perceba que a **riqueza** tributada seria a propriedade de imóvel situado em área urbana, sendo, portanto, a sua **base de cálculo o valor venal do bem imóvel** (art. 33 do CTN).

Em relação à identificação dos **contribuintes**, podemos concluir que seriam exatamente aqueles sujeitos que manifestam direta e pessoalmente a respectiva riqueza. Ainda no IPTU, temos como contribuinte o **proprietário** do imóvel (art. 34 do CTN).

Assim, as **bases de cálculo e contribuintes** dos impostos detêm relação direta com o tamanho da riqueza manifestada e por quem estaria externando-a.

4.2.3 Competência para instituição

A competência para instituição dos impostos encontra-se estampada na Constituição Federal (arts. 153 a 156 da CF), bem como no Código Tributário Nacional (arts. 19 a 76 do CTN).

Valendo-se das atualizadas disposições constitucionais, teremos:

4.2.3.1 Impostos federais

O art. 153 da Constituição Federal determina a competência dos impostos ordinários da União, dividindo-os em: **Imposto de Importação (II)**, **Imposto de Exportação (IE)**, **Imposto de Renda (IR)**, **Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI)**, **Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)**, **Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR)** e o **Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**, todos estudados em capítulo próprio.

Seguindo a linha adotada pela própria Carta Magna, a mencionada competência dos impostos federais será apenas considerada *exemplificativa*.

Tal conclusão decorre da reserva de outras duas pontuais competências traçadas no art. 154 da CF, a saber:

- a) **Impostos Residuais:** o inciso I do referido art. 154 da CF determina que a **União** poderá criar *novos impostos* além daqueles que já ordinariamente instituiu,² desde que respeitem alguns requisitos, a saber:
 - I. **Lei Complementar:** no início dessa obra, verificamos que existem espécies tributárias que apenas podem ser instituídas por meio da maioria absoluta da lei complementar (sendo inaplicável a Medida Provisória).
 - II. **Não cumulativos:** a semelhança do ICMS/ISS/IPI, a criação desse novo imposto implica na adoção da sistemática de não cumulatividade. Por meio desse mecanismo, apenas será tributado o excedente financeiro em cada operação, abatendo-se aquilo que já foi pago nas cadeias anteriores.³
 - III. **Fato Gerador & Base de Cálculos diferentes:** aqui reside o elemento mais óbvio dessa espécie tributária. Não será possível a realização de imposto residual sobre situações em que já exista tributação dos impostos, sob pena de implicar no “bis in idem” ou “bitributação”. Assim, a título de exemplo, a União não poderá instituir o pagamento de Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA Federal), pois os Estados Federados já utilizam essa competência.



Atenção

O “**bis in idem**” é uma expressão em latim que significa “repetir sobre o mesmo fato”,

configurando-se no direito tributário quando o mesmo ente tributante cobra mais de uma vez sobre um único fato gerador (ex.: Estado de São Paulo cobra, no mesmo ano, dois IPVA's sobre mesmo veículo). Já a “**Bitributação**” se configuraria quando dois ou mais diferentes entes políticos tributam sobre o mesmo fato gerador (ex.: Municípios limítrofes de Recife/PE e Olinda/PE cobram IPTU sobre mesmo imóvel).⁴

Ademais, uma vez instituído tal Imposto Residual, a *União* deverá repassar para os *Estados e Distrito Federal* 20% (vinte por cento) dessa arrecadação, conforme aduz o art. 157, II, da CF.

- b) **Imposto Extraordinário de Guerra – IEG:** conforme determinação do art. 154, II, da CF, a União ainda deterá do poder de instituir *impostos extraordinários nos casos de guerra externa ou sua iminência, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação*.

Aplicando a lógica, diante do cenário de guerra externa, o ente político com atribuição para proteção nacional será a União, podendo necessitar de valores para solução do conflito.

Ressalte-se que o permissivo constitucional não veio com as “amarras” dos impostos residuais (inciso I), pois não exige a edição de Lei Complementar, inovação de fato gerador e base de cálculo, além de nada mencionar sobre a não cumulatividade.

Assim, para edição desse **IEG** poderia ser utilizada Lei Complementar (maioria absoluta), Lei Ordinária (maioria simples) ou até mesmo a Medida Provisória (na guerra seria fácil perceber os critérios de relevância e urgência – art. 62 da CF).

Também não será necessário a instituição desse imposto extraordinário sobre novo fato gerador e base de cálculo. O próprio dispositivo constitucional (inciso II) utiliza a expressão “compreendidos ou não em sua competência tributária”, demonstrando que fatos geradores seus poderiam ser repetidos (IR¹ e IR²) ou permitindo a utilização de fatos geradores de tributos dos Estados e Municípios (IPTU municipal e IPTU federal).

Assim, para os casos de guerra externa ou sua iminência, não será cogitada a existência de “bis in idem” ou “Bitributação”, face à expressa autorização constitucional.

4.2.3.2 Impostos estaduais

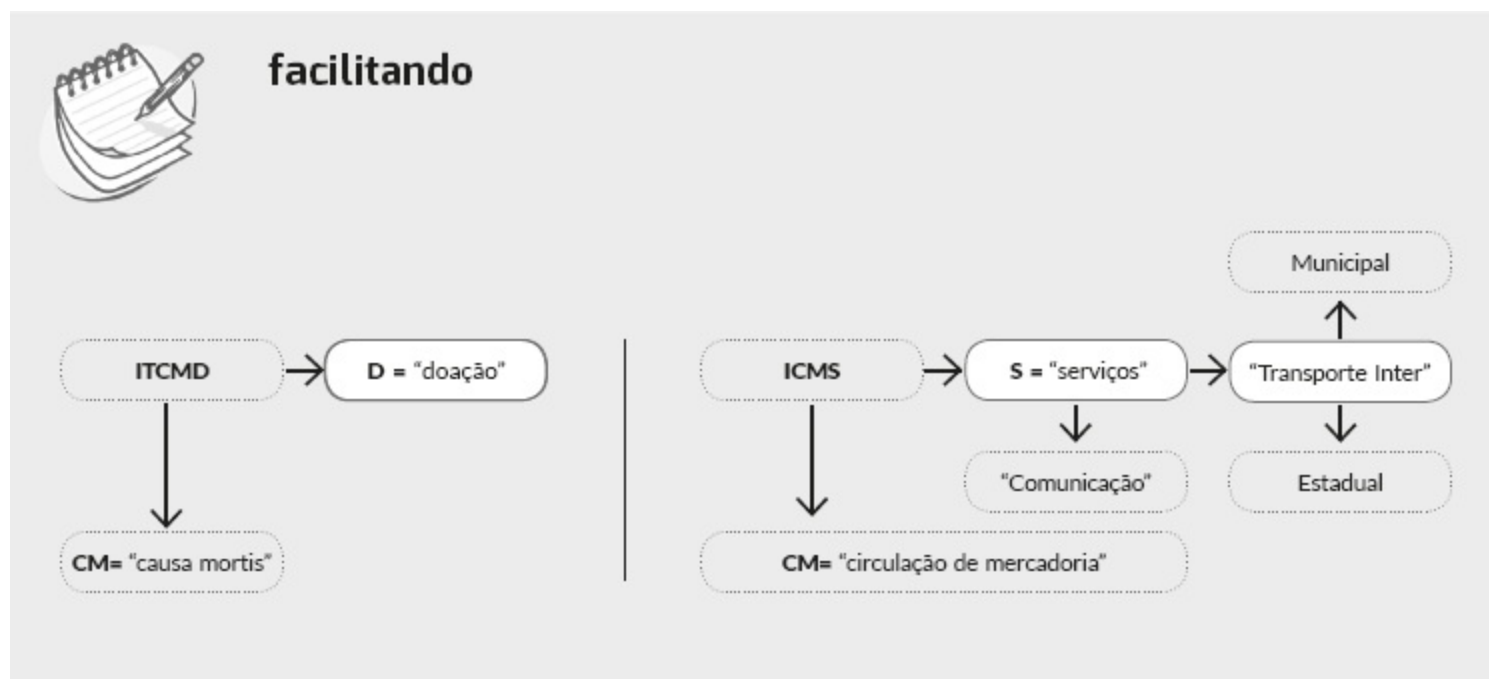
Os impostos de competência dos Estados estão estabelecidos na Constituição Federal em seu art. 155 ao determinar: **Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)**, **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)** e o **Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotores (IPVA)**, também especificados no momento oportuno.

Nesse momento, apenas fique alerta quanto ao alcance de dois desses mencionados impostos

estaduais: **ITCMD** e **ICMS**.

O **ITCMD** é imposto dotado de duplo fato gerador. O primeiro relaciona-se à transmissão patrimonial pelo evento “**Causa Mortis**”, quando o indivíduo falece e se transmite patrimônio aos seus sucessores. O segundo fato gerador se relaciona ao evento “**Doação**”, *ato em vida e não oneroso* de transmissão patrimonial entre sujeitos.

Já no **ICMS**, encontraremos como seu principal fato gerador a **Circulação de Mercadorias**. Entretanto, também haverá incidência sobre a prestação de específicos **Serviços**, quais sejam: *comunicação e transporte Interestadual e Intermunicipal*.⁵



4.2.3.3 Impostos municipais

A Constituição determina no art. 156 os impostos de competência dos municípios, designando os seguintes: **Imposto sobre a propriedade Predial de Territorial Urbana (IPTU)**, **Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)** e **Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)**.

As especificidades e peculiaridades dessa competência municipal serão objeto de estudo no capítulo próprio denominado de *impostos em espécie*.

4.2.3.4 Impostos do Distrito Federal

Aplicando a previsão estampada no art. 32 da Carta Magna, o *Distrito Federal* não poderá ser dividido em municípios, repartindo-se apenas em “regiões administrativas”.

Em decorrência dessa situação, a competência para instituição dos seus impostos será do tipo **cumulativa**, detendo poder para criar e cobrar os *impostos estaduais e também os municipais* (arts. 147, parte final, e 155 da CF).

Desse modo, ante a inexistência de municipalidade, o **Distrito Federal** detém competência afeta a seis impostos, sendo três *estaduais* (**ITCMD**, **ICMS** e **IPVA**) e três *municipais* (**IPTU**, **ITBI** e

4.2.3.5 Impostos no Território Federal

A Constituição Federal também se preocupou expressamente em realizar a indicação de competência para instituição dos impostos em *territórios federais*, ainda que inexistam casos no atual cenário nacional.

Basicamente essa preocupação fundamenta-se em torno de dois eixos:

1º) Autorização constitucional quanto à criação de novos Territórios Federais; e

2º) Obstar conflito de competência com os municípios.

A responsabilidade pela organização *política e administrativa dos territórios federais* recairá sobre a **União**, após criação em lei complementar pelo Congresso Nacional (arts. 18, §§ 2º e 3º, e 48, VI, da CF).

O poder administrativo conferido, bem como a ausência de equiparação a ente federativo autônomo, pressupõe, na **União**, o poder de instituir impostos no seu âmbito territorial. Em termos mais simples, por não existir pessoa jurídica de direito público interno no *território federal*, a *União* exerce o poder de instituir os impostos *federais, estaduais e municipais* em sua extensão territorial.

Entretanto, ainda na Carta Magna, encontraremos a possibilidade de *divisão dos territórios federais em municípios*, aplicando-lhes os poderes inerentes a essa pessoa jurídica de direito público interno (art. 33, § 1º, da CF), dentre os quais o poder de tributar.

Percebam, não se afirma que sempre existirá divisão de *municípios nos territórios federais*, mas apenas possibilidade.

Considerando esse duplo quadro (*território federal dividido ou não em municípios*), asseverou o art. 147 da CF que “**competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais**”.

Desse modo, a União sempre terá competência para instituição e cobrança de **impostos estaduais nos territórios federais**, apenas podendo também exercer esse poder quando aos **impostos municipais** se inexistente a municipalidade (pessoa jurídica de direito público interno).



facilitando

TERRITÓRIO FEDERAL

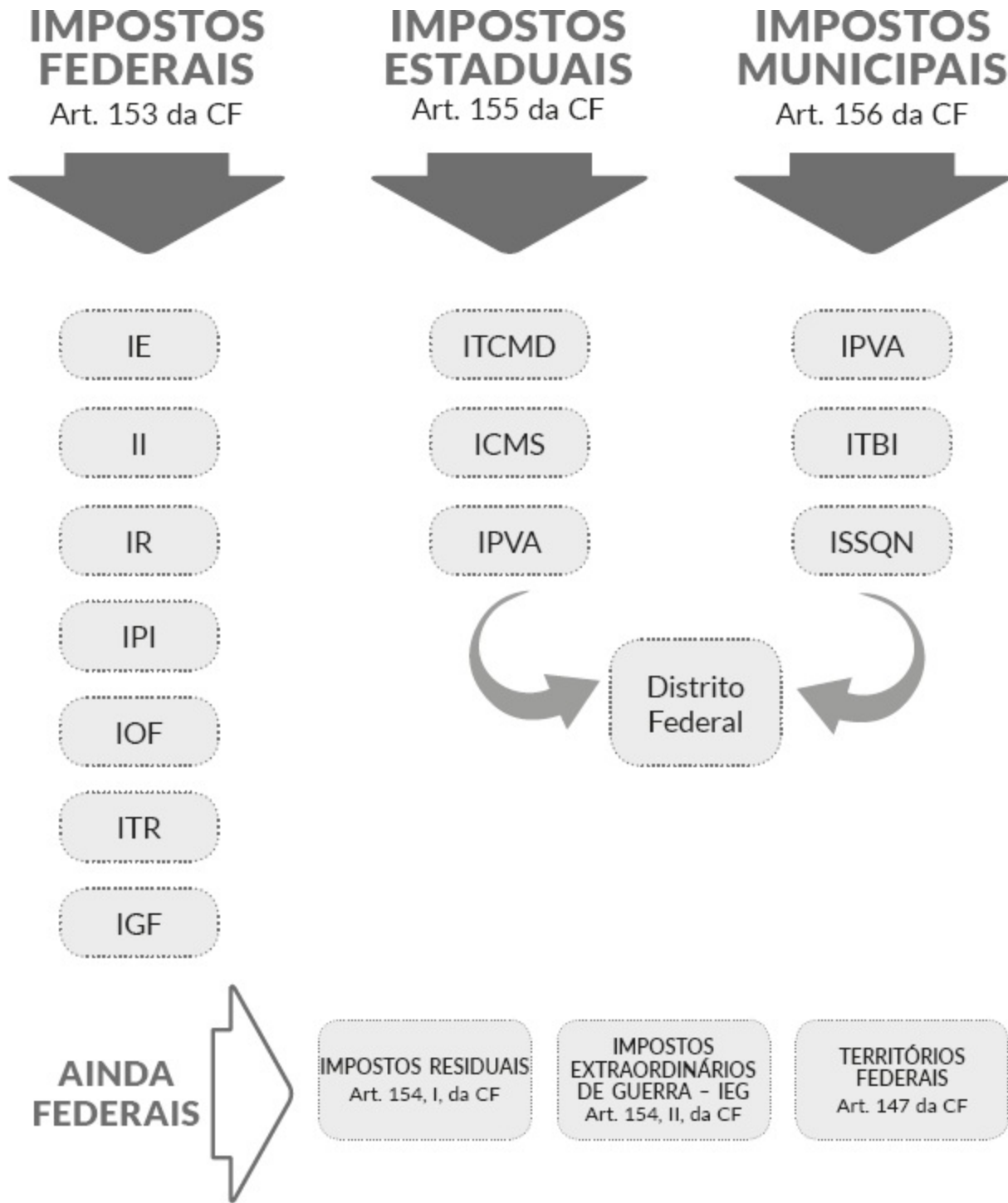
(administrado pela União)



Dividido em Municípios: União cobra seus impostos federais e também os **estaduais**. Os Municípios cobram seus impostos municipais.

Não Dividido em Municípios: União cobra todos os impostos dentro dela (**federais, estaduais e municipais**).

4.2.3.6 Organograma facilitado das competências dos impostos



4.3 TAXAS

4.3.1 Fato gerador

A previsão normativa quanto às taxas se encontra localizada no art. 145, II, da Constituição Federal, bem como na semelhante redação do art. 77 do Código tributário Nacional.

Em ambas as previsões normativas, encontraremos como **atos geradores** das taxas o exercício regular do **poder de polícia**, ou a utilização, efetiva ou potencial, de **serviço público** específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Desse modo, extraímos da leitura a existência de duas diferentes *modalidades*: **taxa de polícia** e **taxa de serviços público**.

Em ambas, ressaltam-se o viés *contraprestacional*, já que o Poder Público apenas poderá lhes exigir se efetivamente realizar atividade em favor do contribuinte.

Com efeito, no estudo dos *impostos* falávamos em espécie tributária incidente sobre manifestações de riquezas, não sendo requisito à realização de qualquer atividade individual para aquele contribuinte pagante (não vinculado à contraprestação direta ao sujeito passivo).

No sentido oposto, para a legitimação da cobrança das **taxas** os entes políticos (*União, Estados, Distrito Federal e Municípios*) devem realizar a contraprestação exigida pelo sistema jurídico, ou seja, *o exercício poder de polícia ou a prestação de serviço público específico e divisível*.

Facilitando nosso estudo, passemos a estudá-las separadamente.

4.3.1.1 Taxa de polícia

O fato gerador da **taxa de polícia** se relaciona ao exercício do **poder de polícia** da administração pública, tema abordado pelo importantíssimo ramo do direito administrativo.

Na seara administrativista, encontramos o tema que trata dos “poderes da administração pública”, subdividindo-os em diversas modalidades, a depender da doutrinação utilizada. Entre essas modalidades, podemos destacar os poderes: hierárquico, disciplinar, normativo, **polícia**, dentre outros.

Por **poder de polícia**, entendem os estudiosos dessa área de atuação a *necessidade de limitar as liberdades individuais em benefício da coletividade*. A máxima utilizada seria a da **mais-valia coletiva**, em que o interesse da maioria deve se sobrepor aqueles de apenas alguns sujeitos.

Nessa mesma linha de pensamento, o CTN tratou de conceituar legalmente aquilo que seria poder de polícia para fins tributários. Observe:

Art. 78. Considera-se **poder de polícia** atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Seriam situações em que o exercício de atividades por um particular necessita de regulamentação e fiscalização, pois potencial causadora de prejuízos para coletividade.

Como exemplo, podemos citar a atividade pública da *vigilância sanitária* que regulamenta e fiscaliza a higiene e segurança de estabelecimentos privados para proteger toda coletividade consumidora.

A vinculação ao direito tributário surge exatamente nesse momento, pois para que a máquina pública exerça essas atividades de polícia realizará gastos públicos.

Os valores necessários ao desempenho e manutenção da estrutura administrativa serão arrecadados exatamente por meio dessa taxa de polícia, instituídas e cobradas daqueles que sofrem a regulamentação e fiscalização, *afinal por atos deles é que a coletividade precisa ser protegida*.

Dito de maneira diversa, se esses indivíduos particulares estão exercendo atividades próprias que põem todos em risco e, portanto, requerem maior atenção da administração, justo que devolvam aos cofres públicos os custos necessários ao exercício do poder de polícia.

A administração pública, por sua vez, deve exercer a atividade de polícia de forma *regular*, respeitando os limites da lei e do devido processo legal, sem abuso ou desvio de finalidade (art. 78, parágrafo único, do CTN).

Importante discussão sobre essa espécie de taxa reside na forma de sua cobrança, pois as previsões estampadas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional apontam que somente poderiam ser exigidas pelo **exercício** do poder de polícia.

Aplicando-se restritivamente essa expressão, a doutrina repudia a possibilidade de prestação potencial do poder de polícia, apenas aceitando o efetivo **exercício da atividade regulamentadora**.

Nessa mesma linha, a jurisprudência apontou em importantes julgados a inconstitucionalidade de taxas de polícia sem a efetiva fiscalização ou regulamentação de atividade.

Como exemplo, a inconstitucionalidade da taxa de *renovação de alvará* para funcionamento de estabelecimento comercial (RE 109.330/SP, REsp 84.076/RJ) e da taxa de publicidade pela mera modificação do conteúdo da mensagem (AgR AI 741.382/SP).

Por outro lado, evoluindo os entendimentos jurisprudenciais, o Supremo Tribunal Federal passou a enxergar constitucionalidade, nesta modalidade de taxa, quando apenas existir o **exercício presumido do poder de polícia**.

Entre os casos que originaram essa inovação, destaca-se a cobrança da **Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA)**, instituída pela União por meio da Lei 10.165/2000.

O objetivo dessa exação consiste em munir financeiramente o **Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA)**, autarquia federal vinculada ao Ministério do Meio Ambiente, quanto aos custos despendidos na atividade de fiscalização das indústrias poluidoras do meio ambiente (art. 2º, I, da Lei 7.735/1989).

Ocorre que, parcela dos industriais foram demandados ao pagamento da mencionada taxa sem terem recebido qualquer tipo de exercício de polícia em seus estabelecimentos, questionando a constitucionalidade da cobrança diante da ausência de efetivo exercício do poder de polícia.

A corte Suprema, analisando o caso, compreendeu que bastaria a mera existência do órgão responsável pelo exercício do poder de polícia (**IBAMA**), dotado de agentes com competências de fiscalização, ainda que não as tivessem exercendo diretamente no local fiscalizado.

Bastaria, portanto, a utilização de mecanismos indiretos de fiscalização (utilização de equipamentos tecnológicos, por exemplo) para **presumir seu exercício** (RE 416.601/DF, Agr AI



Jurisprudência

Constitucional. Tributário. Taxa de localização e funcionamento. Hipótese de incidência. Efetivo exercício de poder de polícia. Ausência eventual de fiscalização presencial. Irrelevância. Processual civil. Agravo regimental. 1. A incidência de taxa pelo exercício de poder de polícia pressupõe ao menos (1) competência para fiscalizar a atividade e (2) a existência de órgão ou aparato aptos a exercer a fiscalização. 2. **O exercício do poder de polícia não é necessariamente presencial, pois pode ocorrer a partir de local remoto, com o auxílio de instrumentos e técnicas que permitam à administração examinar a conduta do agente fiscalizado** (cf., por semelhança, o RE 416.601, rel. min. Carlos Velloso, Pleno, DJ de 30.09.2005). Matéria debatida no RE 588.332-RG (rel. min. Gilmar Mendes, Pleno, julgado em 16.06.2010. Cf. Informativo STF 591/STF). 3. **Dizer que a incidência do tributo prescinde de “fiscalização porta a porta” (in loco) não implica reconhecer que o Estado pode permanecer inerte no seu dever de adequar a atividade pública e a privada às balizas estabelecidas pelo sistema jurídico. Pelo contrário, apenas reforça sua responsabilidade e a de seus agentes.** 4. Peculiaridades do caso. Necessidade de abertura de instrução probatória. Súmula 279/STF. Agravo regimental ao qual se nega provimento (RE 361.009 AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 31.08.2010, DJe-217, divulg. 11.11.2010, public. 12.11.2010, Ement. vol-02430-01, p. 87).



Atenção

Quanto ao momento de prestação, não devemos confundir a **taxa de polícia** com a **taxa de serviço público**. Na primeira, conforme estudado, apenas será instituída e cobrada pelo **exercício do poder de polícia, ainda que presumido**. Já na segunda, verificaremos a possibilidade de criação e exigência pela prestação **efetiva ou potencial**.

4.3.1.2 Taxa de serviços públicos

A prestação dos *serviços públicos* deve ser encarada como direito de todos e dever do Estado,

pois a criação da estrutura administrativa pública objetiva, exatamente, gerir e colaborar com a manutenção da vida social. Todos têm direito à prestação de serviços públicos de qualidade.

Parcela considerável desses serviços públicos serão prestadas de forma indistinta para toda a população, não sendo possível mensurar individualmente quem as utilizou e em que grau.

A esses serviços gerais ou genéricos denominam-se de serviços “**uti universi**” (universais), pois prestados para todos e que, como consequência, devem ser custeados pelo próprio poder público, por meio de suas normais receitas de impostos ou contribuições.

Como exemplo, imaginemos os *serviços de segurança pública* prestados pela Polícia Federal, Civil ou Militar. Sem sombra de dúvidas, encontram-se disponíveis para todos, inexistindo qualquer tipo de discriminação, preferencia ou quantificação no seu uso.

Entretanto, algumas outras espécies de serviços públicos serão prestadas de forma *individualizada e especificada*, mostrando-se possível a identificação de cada usuário.

Tratam-se dos serviços públicos denominados de “**uti singuli**” (singulares), pois prestados apenas a parcela determinada da sociedade e não para todos.

Como clássico exemplo, o serviço público de emissão de passaporte para determinado cidadão que pretende realizar viagem internacional.

Nesse contexto, surge a instigante indagação: pareceria justo que o poder público utilizasse suas receitas próprias para prestação de serviços públicos em prol de pessoas específicas e determinadas? A resposta seria **NÃO**.

Ora, as receitas obtidas pelos entes políticos devem ser empregadas no custeio de serviços em favor de toda coletividade e não apenas em prestígio de parcela mínima identificável.

A **taxa de serviço público** surge exatamente para incidir sobre contribuintes que estariam necessitando da máquina pública de forma *específica e divisível*, ressaltando a ideia de devolução dos valores gastos na realização de atividades apenas para eles prestadas.

Seguindo a esteira da legalidade tributária, o art. 79 do CTN conceitua os fundamentais elementos para essa espécie de taxa, designando como específicos *quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas* (inciso II) e divisíveis *quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários* (inciso III).

Em termos mais claros, podemos afirmar que **especificidade** seria a capacidade de identificar *quais serviços públicos estariam sendo prestados*, ao passo que a **divisibilidade** as *pessoas que individualmente estariam usufruindo deles*.

Faltando os mencionados elementos, o Poder Público não poderá instituir e cobrar essas taxas. Nesse sentido, o STF já afastou a constitucionalidade em diversos casos, merecendo destaque:

a) **Taxa de Iluminação Pública:** simplesmente denominada de “TIP”, muitos municípios

instituíam e cobravam para o custeio do serviço de iluminação pública local.

Considerando-o como serviço público indivisível, pois prestados para todos e não apenas para os munícipes daquela região, o Supremo decretou sua inconstitucionalidade, inicialmente editando a Súmula 670, elevada a força vinculante.



Súmula

Súmula Vinculante 41 – O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.⁶

- b) **Taxa de Limpeza Pública das Vias e Logradouros Públicos:** instituída para custeio do serviço público municipal de limpeza de ruas, avenidas, praças, dentre outros logradouros públicos. Não representa divisibilidade suficiente para identificar seus beneficiados, pois tais serviços favorecem toda a coletividade. Em diversos julgados, o STF afastou sua cobrança (ADIN 1.832/DF, AI 219.977/SP, RE 583.463/BA).



Jurisprudência

Agravo regimental no recurso extraordinário. Município de Salvador. Taxa de limpeza pública. Taxa vinculada a serviço de caráter indivisível e universal. Improcedência. Precedentes. **1. Pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido da inconstitucionalidade da referida taxa, quando vinculada a serviços em benefício da população em geral, como limpeza de vias e logradouros públicos.** 2. O Tribunal a quo decidiu pela inconstitucionalidade da taxa exigida pelo município, uma vez que está vinculada à limpeza de logradouros públicos, em benefício da população geral. 3. Agravo regimental não provido (RE 583.463 AgR, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 07.02.2012, DJe-050, divulg. 08.03.2012, public. 09.03.2012).

Contudo, situação diversa encontraremos nas **taxas de coleta domiciliar de lixo**. Apesar de componente da limpeza pública, esse serviço público de coleta domiciliar concentra os elementos da especificidade (identificação do serviço de coleta) e divisibilidade (identificação dos usuários proprietários de imóveis).

Diante desse cenário, o Supremo entende como constitucional a instituição de taxas que incidam exclusivamente sobre esses serviços, editando súmula a nível vinculante.



Súmula

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.

- c) **Taxa de Segurança Pública:** conforme relatados linhas atrás, o serviço de segurança pública (Polícia Federal, Civil, Militar etc.) será prestado para todos *indivisivelmente*, não podendo ser remunerado por meio de taxas (ADIn 1.942/PA).



Jurisprudência

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito tributário. Taxa. Segurança pública. Eventos privados. Serviço público geral e indivisível. Lei 6.010/96 do Estado do Pará. Teoria da divisibilidade das leis. Medida cautelar deferida. 1. **A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se consolidou no sentido de que a atividade de segurança pública é serviço público geral e indivisível, logo deve ser remunerada mediante imposto, isto é, viola o artigo 145, II, do Texto Constitucional, a exigência de taxa para sua fruição.** 2. Da argumentação exposta pela parte Requerente não se extrai a inconstitucionalidade in totum do dispositivo impugnado, assim se aplica ao caso a teoria da divisibilidade das leis, segundo a qual, em sede de jurisdição constitucional, somente se deve proferir a nulidade dos dispositivos maculados pelo vício de inconstitucionalidade, de maneira que todos aqueles dispositivos legais que puderem subsistir autonomamente não são abarcados pelo juízo de inconstitucionalidade.

3. Ação direta de inconstitucionalidade a que se dá parcial procedência, a fim de declarar inconstitucional a expressão “serviço ou atividade policial militar, inclusive policiamento preventivo” constante no artigo 2º da Lei 6.010/96 do estado do Pará, assim como a Tabela V do mesmo diploma legal (ADI 1.942, Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, j. 18.12.2015, DJe-027, divulg. 12.02.2016, public. 15.02.2016).

- d) **Taxa de Pavimentação:** a famosa taxa “tapa buracos” instituída para manutenção das vias públicas também padece de divisibilidade, pois impossível precisar quem, individualmente, se beneficiará. A manutenção das vias deve ser custeada com as receitas de impostos, restando inconstitucional a exigência de taxas (ADIn 170.888/PE, RE 89.749/GO).

O próximo elemento de destaque no estudo dessas *taxas de serviços públicos* atrela-se a possibilidade de cobrança pela **efetiva prestação** ou pela mera **disponibilização de modo potencial**.

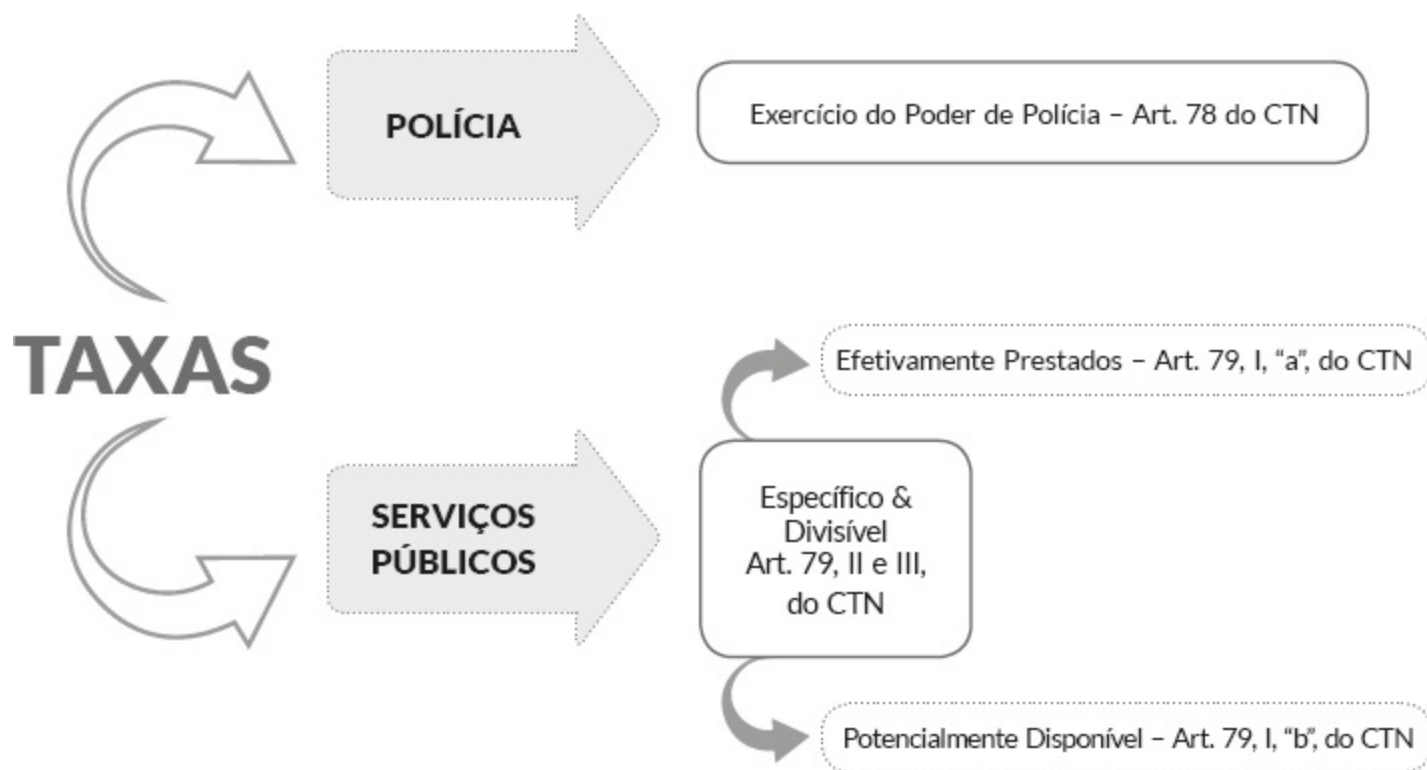
Com efeito, o mesmo art. 79 do CTN determina que o serviço público se considera utilizado pelo contribuinte **efetivamente** *quando por ele usufruídos a qualquer título* (inciso I, alínea “a”) ou **potencialmente** *quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento* (inciso I, alínea “b”).

Simplificando o dispositivo, a *utilização efetiva* amolda-se aos casos em que o contribuinte *efetivamente* utiliza o serviço para que tenha o dever de recolher a taxa.

Exemplos: A taxa paga pela utilização dos serviços do Poder Judiciário (*custas judiciais*) ou emissão do *passaporte*, pois ambas só serão exigíveis se buscarem a utilização desses serviços.

Já por *utilização potencial*, o sujeito deve custear o pagamento da taxa, independentemente da efetiva utilização do serviço público, bastando que esteja à sua disposição e seja de utilização compulsória.⁷ Como exemplo, o serviço público de coleta domiciliar de lixo. Estando à disposição haverá incidência da taxa, mesmo que o contribuinte não lhe utilize.

4.3.1.3 Organograma facilitado dos fatos geradores das taxas



4.3.2 Base de cálculo e contribuintes

Conforme estudado até o momento, as taxas são tributos contraprestacionais que se caracterizam pela devolução de valores aos cofres públicos em relação aos gastos efetivados para o exercício do poder de polícia (*taxa de polícia*) ou pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis

(*taxa de serviço público*).

A **base de cálculo**, desse modo, corresponderá ao valor necessário nessa devolução de custos à administração pública.

Valendo-me dos exemplos já utilizados, imaginemos os custos necessários para manutenção e estruturação do órgão de regulamentação e fiscalização da *vigilância sanitária* ou custos despendidos para emissão do documento passaporte.

Pois bem. Mediante estudos específicos, o poder público estabelecerá quais valores seriam necessários para pagamento da taxa e manutenção dessas atividades.

Ainda sobre a determinação da base de cálculo, faz-se necessária a análise de dois específicos preceitos limitadores, quais sejam:

Art. 145, § 2º, CF. As taxas não poderão ter **base de cálculo própria** de impostos.

Art. 77, parágrafo único, CTN. A taxa não pode ter **base de cálculo** ou fato gerador **idênticos** aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Nas duas previsões, encontramos a ideia central de que **taxas** não se confundem com os **impostos**. O primeiro deve ser instituído e cobrado, objetivando a devolução aos cofres públicos dos valores gastos na realização daquelas atividades, ao passo que, no segundo, haverá incidência conforme manifestações de riquezas dos contribuintes.

Assim, em um primeiro momento, podemos afirmar que não seria possível realizar análises pessoais de manifestação de riquezas nas taxas, devendo custear os mesmos valores quem toma as mesmas contraprestações. Por exemplo, no serviço de emissão de passaporte, haverá pagamento dos mesmos valores de taxas pelos usuários, independentemente das riquezas de cada um.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal passou a enfrentar específicos casos que, em tese, implicariam na análise das manifestações de riquezas dos usuários.

Entre os casos, mais uma vez merece destaque a **taxa de coleta domiciliar de lixo**. Algumas municipalidades passaram a instituí-las e cobra-las utilizando o tamanho do imóvel como parâmetro de valor, em nítida semelhança com a base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU).

Consequentemente, imóveis maiores pagariam maior taxa de coleta de lixo ao passo que os menores suportariam menor exação, utilizando-se o m² (*metro quadrado*) como parâmetro de cobrança e, consequentemente, analisando a riqueza manifestada por cada contribuinte.

Ocorrendo aparente divergência entre a norma constitucional e infraconstitucional, inegavelmente a primeira deveria prevalecer. Seria inadmissível, portanto, a utilização do tamanho do imóvel para cobrança desta taxa, pois corresponde à base de cálculo **própria** de imposto.

Contudo, após análise de reiterados casos, a corte suprema passou a aceitar a adoção de alguns elementos da base de cálculo própria dos impostos também nas taxas, **vedando apenas a integral**

identidade.

Considerando que a base de cálculo do mencionado IPTU seria o **valor venal** do imóvel (art. 33 do CTN), o **tamanho – metro quadrado (m²)** apenas configuraria um de seus elementos, inexistindo integral identidade. Em outros termos, a proibição estaria somente na utilização integral da base de cálculo dos impostos.

Seguindo essa esteira, fora editada súmula vinculante determinando:



Súmula

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.

Ressalte-se, ainda, que entre os fundamentos adotados pelo supremo, destacou-se a aplicação do **Princípio da Capacidade Contributiva** (art. 145, § 1º, da CF). Em capítulo próprio (Capítulo 5) estudaremos que, de forma literal, esse princípio apenas seria aplicável a espécie tributária *impostos*.

Os Ministros, todavia, argumentaram que não existe óbice a interpretação ampliativa do princípio da capacidade contributiva para também aplicação a outras espécies tributárias, a exemplo das taxas ou contribuições (RE 576.321/SP, RE 232.393/SP, RE 549.085/GO, RE 503.350/AL).



Jurisprudência

Constitucional. Tributário. Taxa de coleta de lixo: base de cálculo. IPTU. Município de São Carlos, S.P. I. – O fato de um dos elementos utilizados na fixação da base de cálculo do IPTU – a metragem da área construída do imóvel – que é o valor do imóvel (CTN, art. 33), ser tomado em linha de conta na determinação da alíquota da taxa de coleta de lixo, não quer dizer que teria essa taxa base de cálculo igual à do IPTU: o custo do serviço constitui a base impositiva da taxa. **Todavia, para o fim de aferir, em cada caso concreto, a alíquota, utiliza-se a metragem da área construída do imóvel, certo que a alíquota não se confunde com a base impositiva do tributo.** Tem-se, com isto, também, forma de realização da **isonomia tributária e do princípio da capacidade contributiva**: C.F., artigos 150, II, 145, § 1º. II. – R.E. não conhecido (RE 232.393, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 12.08.1999, DJ 05.04.2002, p. 55, Ement. vol-02063-03, p. 470).

A identificação dos **contribuintes** nas taxas não se mostra como tema de difícil percepção. Enquadram-se no dever de custear essa espécie exatamente aqueles que necessitam do exercício do poder de polícia ou que tomam a prestação, efetiva ou potencial, dos serviços públicos específicos e divisíveis.

Encerrando esse estudo, destacam-se importantes temas sumulados pelo Supremo Tribunal Federal:

- a) **Custas judiciais:** os valores pagos a título de custas judiciais são considerados tributos da espécie taxa, pois se trata de serviço público específico (jurisdicional) e divisível (partes no processo).

Muitos tribunais adotam o valor da causa como parâmetro para cálculo do valor dessa respectiva exação. Contudo, a análise apenas vinculada ao valor da causa poderá acarretar violação a direito fundamental de livre acesso ao judiciário (art. 5º, XXXV e LV, da CF). Explicando de forma diversa, o elevado valor da causa poderá desencadear na impossibilidade em arcar com custas processuais, sendo necessário o estabelecimento de limite máximo (teto).



Súmula

Nesse sentido, aduz à **Súmula 667 do STF**: “Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa”.

- b) **Taxa de fiscalização da CVM:** a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) é autarquia federal responsável em realizar a *fiscalização* do mercado de títulos e valores mobiliários e, como consequência, originará o pagamento de taxa pelo exercício do poder de polícia.

A forma de instituição dessa taxa adotará como referência o patrimônio líquido das empresas, tendo ocasionado discussão jurisprudencial quanto à adoção de base de cálculo dos impostos (art. 77, parágrafo único, do CTN).

O Supremo entendeu que a adoção de referências não significaria tributação do próprio patrimônio, mas apenas uma forma de medida adotada. Assim, editou a **Súmula 665 do STF**: “É constitucional a Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários instituída pela Lei 7.940/89”.

- c) **Taxa para conservação de estradas:** tratando-se de serviços públicos inespecíficos e indivisíveis, mostra-se inconstitucional a criação de taxa para manutenção de estradas.

Ademais, também padeceria de inconstitucionalidade a adoção de bases de cálculos

idênticas àquelas adotadas para os impostos (incidindo indevidamente sobre manifestações de riquezas). Assim, dispõe a **Súmula 595 do STF**: “É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica a do imposto territorial rural”.

- d) **Taxa de Bombeiros:** assunto sempre polêmico, a taxa de bombeiros deve ser vista com ressalvas.

Tratando-se dos serviços de *fiscalização e regulamentação*, a cobrança de taxa pelo exercício do poder de polícia é constitucional. Como exemplo: shoppings e boates, estabelecimentos empresariais que necessitam da inspeção sobre segurança.

Entretanto, de forma diversa, a exigência de taxas pela prevenção e extinção de incêndios em imóveis particulares parece padecer de constitucionalidade. O serviço público realizado atrela-se a concepção de segurança pública (semelhante ao serviço prestado pela polícia militar), dever do estado e direito de todos (art. 144, V, da CF).

O Supremo, em recente julgado, adotou a compreensão de indivisibilidade e determinou a inconstitucionalidade de taxa municipal pela prevenção de incêndio (RE 643.247/SP).

Em sentido oposto, note antiga **Súmula 549 do STF** (datada de 1969) aplica entendimento diverso, aceitando constitucionalidade a tais taxas.

- e) **Preço público e taxas:** em regra, a principal diferenciação estaria relacionada à concepção que o **preço público** remunera a prestação de um serviço público realizado por um **particular** em regime de concessão/permissão do poder público (regime contratual), ao passo que as **taxas** se apresentam como contraprestação ao exercício do poder de polícia ou pela realização de serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados diretamente pelos **entes políticos** (regime tributário).

Utilizando a natureza jurídica compulsória, apenas os tributos se caracterizam como prestação obrigacional. Sobre o tema, aduz à **Súmula 545 do STF**: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.

4.3.3 Competência para instituição

A competência para instituição das taxas é considerada **comum**, pois quaisquer dos entes políticos que realizem o exercício do poder de polícia ou prestem o serviço público, específico e divisível, poderão exigir o pagamento dessa exação.

O art. 80 do CTN determina que as designações dessas competências dependem das atribuições concedidas para União, Estados, Distrito Federal e Municípios na Constituição Federal,

Constituições dos Estados, leis orgânicas do Distrito Federal e Municípios, bem como as legislações compatíveis.

Em outras palavras, apesar de comum, será necessário analisar as competências para atribuições do poder de polícia ou prestação de serviços públicos concedidos a cada um desses entes.

Diante deste cenário, surgem argumentos que afirmam atribuição de *competência residual para criação das taxas aos Estados*, já que os serviços públicos residuais a esses foram designados pela Carta Magna (art. 25, § 1º, da CF).

4.4 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

4.4.1 Fato gerador e competência para instituição

A instituição da Contribuição de Melhoria tem como **fato gerador** a realização de **obras públicas** que ocasionam **valorização nos imóveis** dos contribuintes.

Origina-se da máxima de “proibição ao enriquecimento sem causa”, evitando que o particular experimente aumento patrimonial às custas de receitas do Poder Público. O acréscimo de riqueza alcançado pela valorização do imóvel, em decorrência da obra pública, desenvolverá o dever de ressarcimento aos cofres públicos dos custos efetivados.

Detém previsão constitucional no art. 145, III, da CF, ao designar que União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir essa espécie tributária se realizarem **obras públicas**.

No Decreto-lei 195/1967, encontraremos específicas previsões quanto às contribuições de melhoria, designando já no seu art. 1º que o **fato gerador** da exação será *o acréscimo nos imóveis beneficiados pela realização de obras públicas*.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, determina:

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.

Dessa forma, é perceptível que a redação do Decreto-lei 195/1967 e do CTN mostram-se mais completas ao determinar como **fato gerador** a realização de **obra pública** e *consequente valorização imobiliária*.

O método eficaz de memorização desse fato gerador é a atribuição à Contribuição de Melhoria da categoria de espécie tributária *VIP*.



facilitando

VIP

VI → VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA

P → decorrente de obra PÚBLICA

A **competência** para instituição dessa espécie tributária será considerada **comum** entre os entes políticos tributantes, pois qualquer deles (*União, Estados, Distrito Federal ou Municípios*) poderá realizar a obra pública e gerar valorização em imóveis.

A semelhança das taxas, as contribuições de melhoria também se classificam com espécie tributária contraprestacional, exigindo que o Poder Público efetue a obra para obter legitimidade na cobrança dessa exação.

4.4.2 Base de cálculo e limites na cobrança

A **base de cálculo** da contribuição de melhoria será alcançada mediante a análise do *valor do imóvel* antes da realização da obra em confronto com o preço atual. Trata-se da *diferença acrescida* no respectivo imóvel, após a realização da obra pública.

A título exemplificativo, imaginemos determinado imóvel avaliado em R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) antes da realização da obra pública. Finalizada a atividade da respectiva administração pública, o imóvel sofreu valorização direta da obra, passando a valer R\$ 220.000,00 (duzentos e vinte mil reais). No exemplo, a base de cálculo da contribuição de melhoria seria enquadrada em R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Entretanto, apesar de identificada à base de cálculo, necessariamente não significa que haverá pagamento exato desse montante, pois dois limites surgem e requerem obediência nessa exação. Tratam-se dos **Limites Total e Individual** (arts. 81 e 82, § 1º, do CTN e art. 4º do Decreto-lei 195/1967).

Por meio do **limite total**, o ente político, realizador da obra, não poderá arrecadar, a título de contribuição de melhoria, mais que aquilo gasto no **total** da sua atividade. Em outras palavras, o *limite total* estabelece uma espécie de “teto” para a cobrança dessa contribuição, o qual corresponde a exatamente o montante gasto na realização da obra.

O objetivo dessa tributação estaria relacionado apenas a devolução dos valores gastos e não o lucro. Pensar de modo diverso não resolveria a “proibição ao enriquecimento sem causa”, mas apenas lhe transferiria ao poder público que passaria a explorar essa atividade como qualquer construtora privada.

Já, no **limite individual**, a cobrança da contribuição será realizada de forma proporcional a

valorização que cada imóvel obteve individualmente. A proibição aqui ventilada atrela-se a administração pública, vedando a exigência dos mesmos valores desse tributo, se os fatores individuais de valorização forem diferentes.

Exemplificando agora com a aplicação dos limites, suponha que o Município de Campo Grande/MS tenha gasto R\$ 700.000,00 (setecentos mil reais) para realização de obra pública em uma determinada região, ocasionando valorizações nos imóveis ali situados em níveis diversos.

Entre esses imóveis, destaca-se aquele inicialmente avaliado em R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e que passou a valer R\$ 220.000,00 (duzentos e vinte mil reais). Em sentido inverso, imagine que imóvel vizinho anteriormente também avaliado em R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), passou a valer apenas R\$ 210.000,00 (duzentos e dez mil reais).

Nesse exemplo, encontraríamos como **limite total** o montante de R\$ 700.000,00 (setecentos mil reais) gastos pelo poder público para realização da obra, ao passo que o **limite individual** seria calculado de forma proporcional às valorizações alcançadas nos demais imóveis da região, sabendo-se que o proprietário do primeiro imóvel pagará maior exação que o do segundo, face superior valorização.



4.4.3 Requisitos específicos e contribuintes

Como forma de legitimar a instituição e cobrança dessa espécie tributária, o código estampa alguns requisitos essenciais que devem obediência por parte dos entes políticos.

Utilizando a previsão estampada no art. 82 do CTN, encontraremos a necessidade de o poder público efetuar a publicação prévia (*em forma de edital*), demonstrando a análise de alguns elementos necessários à identificação dessa espécie tributária (inciso I), a saber:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;

- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas.

A intenção do legislador atrela-se ao princípio da transparência na administração pública fiscal, demonstrando previamente ao contribuinte em que consiste a atividade pública a ser desenvolvida.

Desse modo, antes mesmo da efetivação da obra pública, faz-se necessária a divulgação desses requisitos para legitimar futura cobrança da contribuição de melhoria.



Atenção

Utilizando-se da redação estampada pelo CTN, a expressão publicação prévia seria entendida como anterior ao próprio início da obra pública, ou seja, o Poder Público não poderia efetivar sua atividade sem antes exercer esse dever legal. Entretanto, a jurisprudência nacional aplica previsão contida no art. 5º do Decreto-lei 195/1967 para designar que essa publicação prévia (edital) será em relação à **cobrança** e não necessariamente a realização da obra, que até poderia já ser iniciada (RE 98.408/PR, REsp 950.538/RS).

Ressalte-se que a exigência de prévio conhecimento dar-se-á pela mera publicação administrativa, podendo utilizar-se para tanto de simples edital. Assim, havendo lei genérica prevendo a contribuição de melhoria no respectivo ente político, desnecessária a elaboração de diversas leis específicas para cada obra (ARE 775.990/RS).

Outro aspecto encontrado como consequência da prévia publicação seria a garantia do exercício de contraditório e ampla defesa na esfera administrativa. Em termos mais simples, o contribuinte poderá apresentar discordância com os elementos previamente divulgados pelo Poder Público.

Assim, os interessados podem, em prazo não inferior a 30 (trinta) dias, apresentar **impugnação** administrativa quanto aos mencionados elementos, regulamentados e instruídos em **Processo Administrativo Tributário – PAT**, sem prejuízo de eventual apreciação judicial da matéria (art. 82, II e III, do CTN).

Os **contribuintes** dessa espécie tributária seriam exatamente aqueles sujeitos proprietários dos imóveis valorizados em decorrência da obra pública. Para validade da exigência, esses contribuintes deverão receber específica notificação do lançamento, constando a forma e prazo para pagamento, além dos elementos que integram o respectivo cálculo (art. 82, § 2º, do CTN).

4.5 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

4.5.1 Competência e natureza jurídica

Os Empréstimos Compulsórios têm previsão no art. 148 da Constituição Federal que determina, *in verbis*:

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

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

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

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

Analisando o preceito constitucional, verificamos, inicialmente, que a **competência** para instituição dessa espécie tributária será **exclusiva da União**, não cabendo aos Estados, Distrito Federal ou Municípios.

Considerando-o de forma semelhante a qualquer outro empréstimo contratado no setor privado, essa espécie tributária se caracteriza pela necessidade de posterior devolução da arrecadação para aqueles que lhes custearam. Transcorrido certo prazo e respeitando condições previstas na lei instituidora, os contribuintes resgatarão os valores entregues à União relacionados a essa espécie tributária (art. 15, parágrafo único, do CTN).

Diante desse contexto, durante certo período de tempo fora questionada a natureza jurídica de tributo aos empréstimos compulsórios.

Doutrina e jurisprudência, utilizando-se das normas afetas ao direito financeiro, afastavam o enquadramento dessa exação como espécie tributária em decorrência exatamente do dever de devolução dos valores arrecadados, dando-lhe a roupagem de *contrato de direito público*.

Seguindo essa linha de raciocínio, o STF apresentou a **Súmula 418** determinando que “o empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional de prévia autorização orçamentária”.

Entretanto, na atual estrutura tributária nacional, seria inegável a designação dos empréstimos compulsórios como espécie tributária. Para demonstrar essa natureza jurídica, notem três diferentes pontos:

- I) **Definição legal de tributo:** nos capítulos iniciais dessa obra, estudamos o conceito de tributo estampado no art. 3º do CTN, determinando como tal “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por

ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Percebe-se que todos esses elementos também são identificáveis em empréstimos compulsórios;

- II) **Inserção no sistema constitucional tributário:** com o advento da Carta Magna de 1988, os empréstimos compulsórios foram introduzidos dentro do sistema tributário nacional (arts. 145 a 162 da CF);
- III) **Submissão parcial as regras da anterioridade:** estudaremos que os empréstimos compulsórios de investimento público (art. 148, II, da CF) se submetem as regras das *anterioridades tributárias* (art. 150, III, “b”, “c”, da CF).

Desse modo, a jurisprudência nacional evoluiu esse entendimento, passando a adotar a *natureza jurídica de tributo aos empréstimos compulsórios* (RE 111.954/PR), restando superada a previsão contida na antiga Súmula 418 do STF.

4.5.2 Forma de instituição, fato gerador, base de cálculo e contribuintes

No citado art. 148 da CF, verificamos que a instituição de empréstimo compulsório dependerá da edição de **Lei complementar**, com aprovação pelo quórum da maioria absoluta (art. 69 da CF), *não cabendo a utilização de Medida Provisória* (art. 62, § 1º, III, da CF), por ser matéria eleita como de maior especificidade.

Segundo estabelecem os incisos I e II do art. 148 da CF, teríamos três diferentes situações passíveis de instituição dos Empréstimos Compulsórios, quais sejam: **calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e investimento público**.

- a) **Calamidade pública:** relacionada a eventos de *casos fortuitos ou de força maior* (enchentes, maremotos, terremotos etc.), atrelados a imprevisíveis eventos naturais ou de atuação humana;
- b) **Guerra externa ou sua iminência:** conflitos bélicos na esfera internacional, tendo na **União** nossa primeira fonte de proteção. Para essa autorização não será necessário o efetivo início da guerra, bastando a sua iminência;
- c) **Investimento público:** a autorização para instituição nessa modalidade seria o *caráter urgente e de relevante interesse nacional do investimento*. Configura-se como modalidade de difícil conceituação pela doutrina, face elevado grau de subjetivismo (o que pode ser relevante e urgente para um governo, pode não ser para outro).



Atenção

Conforme o art. 15, III, do CTN, a União poderia ainda instituir Empréstimo Compulsório em conjuntura que exigisse absorção temporária de poder aquisitivo. Em outros termos, usar essa espécie tributária para retirar o poder de compra da população. Entretanto, a doutrina aponta pela não recepção desse inciso à luz da atual Carta Magna de 1988.

Ademais, ressalte-se que essas situações explanadas não correspondem aos *atos geradores* dos empréstimos compulsórios, mas sim as situações que autorizam a União lhes instituir.

Com efeito, a definição dos **atos geradores, bases de cálculo e contribuintes** serão realizadas por meio da respectiva **lei complementar** instituidora do tributo.

4.5.3 Especificidades dos empréstimos compulsórios

Considerando a existência de importantes especificidades dessa espécie tributária, passemos a análises mais detidas.

4.5.3.1 Destino da arrecadação

O parágrafo único do art. 148 da CF determina que “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

Em outros termos, os **valores arrecadados** com essa espécie tributária já estariam **previamente vinculados** para as despesas que fundamentaram sua instituição (*arrecadação vinculada*).

Assim, se o empréstimo compulsório foi instituído para os casos de guerra externa ou sua iminência e calamidade pública (inciso I), os valores arrecadados serão aplicados na resolução da guerra e do caso fortuito ou de força maior. Já, se sua instituição teve por base a realização de investimento público (inciso II), o montante será empregado para aquela despesa.

Ademais, relembre-se em estudo anterior dessa obra (tópico 3.2), quando verificamos que o *destino legal da arrecadação* também será utilizado como mecanismo de diferenciação da **natureza jurídica dos tributos** integrantes da **teoria da tripartição** (impostos, taxas e contribuições de melhoria) em relação àqueles acrescidos pela **teoria da pentapartição** (empréstimos compulsórios e contribuições especiais).

4.5.3.2 Regras de anterioridades

Estudaremos em capítulo próprio a existência de princípios e regras que devem ser seguidos pelo poder público para legitimar a cobrança dos tributos (Capítulo 5). Entre aquelas previsões, encontraremos os princípios-regras da **anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal** (art. 150, III, “b”, “c”, da CF).

Em linhas gerais e não objetivando exaurir o tema nesse momento, compreenderemos como

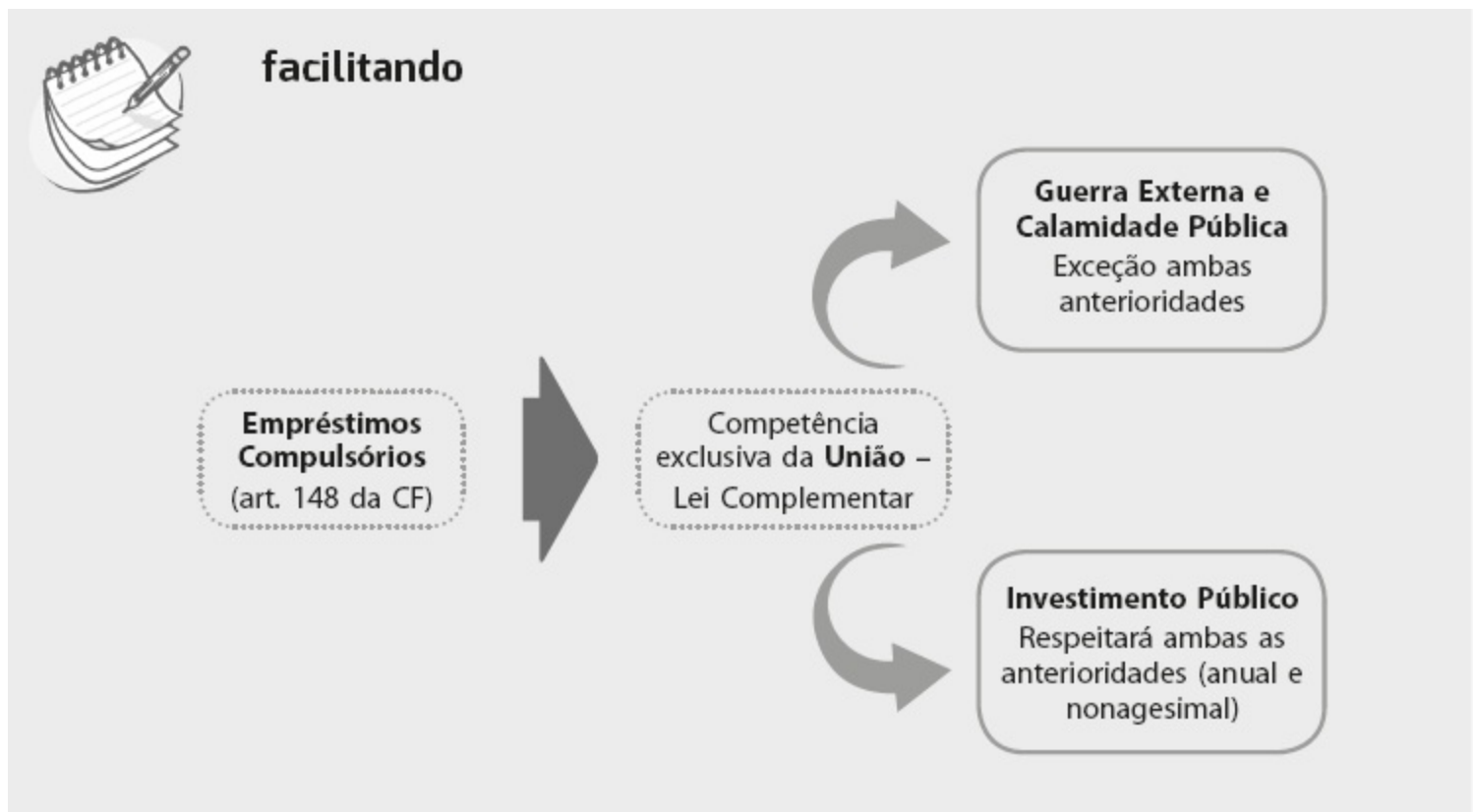
anterioridade anual regra que determina a exigência de nova carga tributária (tributo novo ou aumento do existente) apenas no próximo ano, ao passo que a **anterioridade nonagesimal** requererá o aguardo mínimo de 90 (noventa) dias também para sua exigibilidade.

A aplicação dessas regras aos **empréstimos compulsórios**, dar-se-á em virtude de sua apenas **parcial** vinculação.

Com efeito, estudaremos que a instituição desses empréstimos compulsórios pela modalidade **guerra externa ou sua iminência e calamidade pública** não respeitaram nenhuma das anterioridades, sendo exigíveis a partir da publicação de sua lei instituidora (art. 150, § 1º, da CF). O fundamento para imediata exigência nesses casos, vinculam-se ao viés emergencial.

Por outro lado, a instituição dessa exação com fundamento no mero **investimento público**, ainda que de caráter urgente e relevante interesse nacional, respeitará ambos os princípios da anterioridade.

Ressalte-se que a redação do inciso II do art. 148 da CF encontra-se incompleta na sua parte final, pois com o advento da Emenda Constitucional 42/2003, também passou a respeitar a anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”, da CF).⁸



4.5.3.3 Prazo e forma de devolução

Conforme já mencionado, os **empréstimos compulsórios** também se destacam das demais espécies tributárias pelo fato de serem devolvidos pela União aos contribuintes, tratando-se de mero empréstimo forçado que não perde a natureza jurídica de tributo.

Pois bem, o prazo e forma de devolução de tais valores serão definidos na sua lei instituidora

(art. 15, parágrafo único, do CTN), devendo esse montante ser devolvido na mesma forma em que foi arrecadado. Se o tributo é pago em dinheiro, sua devolução também será (RE 175.385/CE).



Jurisprudência

Empréstimo compulsório. Aquisição de combustíveis. O empréstimo compulsório alusivo à aquisição de combustíveis – Decreto-Lei n. 2.288/86 mostra-se inconstitucional tendo em conta a forma de devolução – quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento – ao invés de operar-se na mesma espécie em que recolhido – Precedente: Recurso Extraordinário n. 121.336-CE (RE 175.385, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 01.12.1994, DJ 24.02.1995, p. 3.687, Ement. vol-01776-04, p. 704).

4.6 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

4.6.1 Competência e natureza jurídica

As **contribuições especiais** surgem como espécies tributárias afetadas a objetivos previamente determinados. Seriam exações instituídas com específicos propósitos de arrecadação para manutenção e intervenção em áreas econômicas e sociais da população.

Suas previsões estão estampadas genericamente nos arts. 149 e 149-A da CF, designando a competência da **União** para as **contribuições especiais Sociais, de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e Corporativas**.

Apesar da regra geral de competência dessa exação pertencer à União, duas pontuais *exceções* atribuem a entes diversos específicas contribuições, quais sejam:

a) Contribuição Social Previdenciária

O regime previdenciário dos servidores públicos será custeado pelo respectivo ente político em que estiver vinculado.

Tratando-se de servidores públicos federais, a **União** permanecerá realizando o recolhimento das contribuições sociais sobre seus rendimentos (art. 40 da CF).

Entretanto, no tocante aos servidores públicos estaduais, distritais e municipais, quem instituirá e recolherá as contribuições sociais previdenciárias serão os respectivos **Estados, Distrito Federal e Municípios** (art. 149, § 1º, da CF).

b) Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP)

Conforme será mais bem analisado em tópico específico, a competência para instituição de especial contribuição utilizada para custear a iluminação pública (COSIP) pertencerá aos

Municípios e Distrito Federal (art. 149-A da CF).

A concessão dessa competência vincula-se ao dever municipal em prestar serviços públicos de interesse local (art. 30, V, da CF).

Relembre-se que essa competência também será atribuída ao Distrito Federal em decorrência da inexistência de municipalidade no seu âmbito territorial, por expressa vedação constitucional (art. 32 da CF).



O Supremo Tribunal Federal já referendou a **Natureza Jurídica de Tributo** para essas contribuições especiais (RE 138.284/CE), ressaltando que, nesses casos, não seria aplicável apenas o critério de **fato gerador** adotado pela tripartição (art. 4º do CTN), mas também o acréscimo da **denominação, formalidades e o destino do produto de sua arrecadação**, adotado na pentapartição.

Passaremos, agora, ao estudo específico dessas contribuições especiais à luz do texto

constitucional.

4.6.2 Contribuições sociais

A Constituição Federal consagra direitos sociais prestados pelo Poder Público em favor de toda a população, objetivando a busca do bem-estar social.

No art. 6º da Carta Magna, encontramos rol não exaustivo de direitos sociais contemplados pelo ordenamento jurídico:

Art. 6º São **direitos sociais** a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

O financiamento dessas atividades sociais será realizado por meio de recursos próprios dos entes políticos, alcançados com receitas tributárias ou não. Entre as receitas tributárias, encontraremos as **contribuições sociais**.

Desse modo, as exações agora estudadas serão instituídas como forma de atuação da **União** na seara social, realizando a incidência dessa carga tributária com a finalidade de recrutar valores para reforço no *financiamento dos direitos sociais*.

Analisando os preceitos constitucionais, à luz do entendimento adotado pelo STF (RE 138.284/CE), chegamos à conclusão de que essas *contribuições sociais* sofrem nova divisão, qual seja: **seguridade social, seguridade social residual e sociais genéricas**.



Jurisprudência

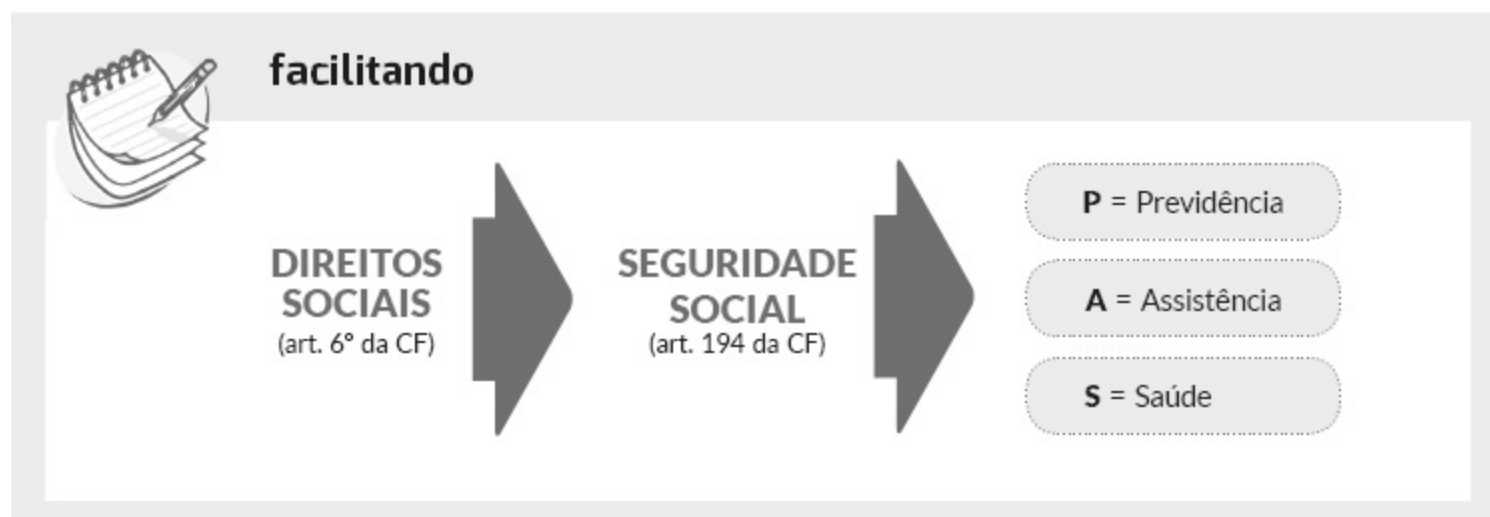
Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei n. 7.689, de 15.12.88. **I. – Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.** II. – A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parag. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parag. 4; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art.

146, III, "a"). III. – Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazada. IV. – Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.). V. – Inconstitucionalidade do art. 8, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, par. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. – Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8 da Lei 7.689, de 1988 (RE 138.284, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1992, DJ 28.08.1992, p. 13.456, Ement. vol-01672-03, p. 437, RTJ vol-00143-01, p. 313).

4.6.2.1 Contribuições sociais da Seguridade Social

Conforme verificado no tópico anterior, os direitos sociais encontram-se previstos no art. 6º da CF. Entre suas espécies, localizamos a atividade de *Previdência, Assistência e Saúde*.

Pois bem. A **Seguridade Social** se caracteriza como subgrupo dos direitos sociais mencionados, especificando apenas a **Previdência, Assistência e a Saúde (P.A.S.)**, regidos pela específica Lei 8.212/1991 (*lei orgânica da seguridade social*).



A forma de financiamento dessa **Seguridade Social (P.A.S.)** localiza-se no art. 195 da Constituição Federal, determinando, em início, o dever de toda sociedade na participação com a utilização de recursos, direta ou indiretamente, dos orçamentos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Para o ramo jurídico do Direito Previdenciário, essa conjunção de esforços na atividade de financiamento denomina-se de **Princípio da Solidariedade**.

Desse modo, quaisquer receitas de direito público ou privado poderiam ser utilizadas para o custeio desses vitais direitos sociais, tais como aquelas originadas dos impostos ou participações em empresas estatais.

Entretanto, a parte final do mesmo art. 195 da CF designa como complemento desse financiamento, a instituição das contribuições especiais sociais da seguridade social, especificando as modalidades em seus incisos.

As **contribuições sociais da seguridade social** servem, portanto, como espécie tributária criada com a finalidade de arrecadar recursos para manutenção dos específicos direitos sociais da **previdência, assistência e saúde**.

Essas contribuições serão *instituídas por comum lei ordinária*, detendo as seguintes fontes de custeio:

- a) **Empregador, empresa ou entidade equiparada (art. 195, I, da CF):** contribuições que o empregador pagará sobre:
 - a.1) Folha de salários e rendimentos dos seus trabalhadores (*Contribuição social patronal sobre a folha*);
 - a.2) Receita ou Faturamento (*COFINS*);
 - a.3) o Lucro (*CSLL*).
- b) **Trabalhador e demais segurados (art. 195, II, da CF):** contribuições descontadas dos trabalhadores e demais segurados para manutenção do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).
- c) **Concurso de prognósticos (art. 195, III, da CF):** incidirá contribuição sobre a receita desses concursos, entendidos como “sorteios de números, loterias, apostas, inclusive as realizadas em reuniões hípicas, nos âmbitos federal, estadual, do Distrito Federal e municipal” (art. 26, § 1º, da Lei 8.212/1991). Em outras palavras, incidirá sobre os jogos permitidos pela legislação.
- d) **Importador (art. 195, IV, da CF):** aplicáveis aos sujeitos que efetuam importação de mercadorias ou serviços. A intenção do constituinte foi conceder ao importador o mesmo tratamento que o produtor de bens e serviços no Brasil recebe, incidindo-lhe também as contribuições sociais (*COFINS Importação*, por exemplo).

4.6.2.2 Contribuições sociais da Seguridade Social residuais

As estudadas fontes de custeio da **Seguridade Social (P.A.S.)** podem ganhar ampliação para inclusão de outras, ou seja, ampliar o alcance daquelas já previstas nos incisos do art. 195 da CF.

Com efeito, o § 4º desse mesmo dispositivo determina que “a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”.

A parte final desse parágrafo demonstra que a denominação “**residual**”, aplicável a essa contribuição, estaria diretamente ligada a uma competência federal já estudada nessa obra, qual seja:

Impostos Residuais (art. 154, I, da CF).

No tópico relativo à análise da competência dos impostos (4.2.3), verificamos que o constituinte ordinariamente designou quais ficariam a cargo da União (art. 153 da CF), Estados (art. 155 da CF) e Municípios (art. 156 da CF).

Por outro lado, a Carta Magna não descartou a possibilidade de novos impostos serem criados (*Impostos Residuais*), além daqueles já existentes, entregando à **União** o poder para lhes instituírem, desde que preenchesse específicos requisitos, quais sejam: **Lei Complementar; Base de Cálculo e Fato Geradores diferentes, bem como o respeito à sistemática da não cumulatividade**.

Pois bem, considerando a expressa referência ao dispositivo residual dos impostos (art. 154, I, da CF), para instituição de *novas fontes de custeio* da **Seguridade Social (P.A.S.)**, também serão necessários o preenchimento desses requisitos mencionados.

facilitando

Facilitando, para a instituição de **Contribuições Sociais da Seguridade Social Residuais** também serão necessários:

- I. Edição de lei complementar:** no início dessa obra, verificamos que algumas espécies tributárias apenas podem ser instituídas por meio da maioria absoluta da lei complementar (art. 69 da CF), restando-lhe inaplicável a Medida Provisória (art. 62, § 1º, III, da CF);
- II. Não cumulatividade:** a criação de nova fonte de custeio para seguridade social requer a adoção da sistemática de não cumulatividade;
- III. Fato gerador e base de cálculos diferentes:** necessidade de nova fonte de custeio diversa das contribuições sociais da seguridade social, já existentes e elencadas nos incisos do art. 195 da CF..

4.6.2.3 Contribuições sociais genéricas

Abordado, no início do estudo das contribuições sociais, os direitos sociais têm previsão no texto da própria Constituição Federal e expressam a máxima de proteção estatal ao cidadão.

Da leitura do multicitado art. 6º da CF, percebemos que esses direitos sociais não se limitam no campo da **Seguridade Social** (*Previdência, Assistência e Saúde*), também encontrando outras importantíssimas áreas de atuação e seus desdobramentos (educação, alimentação, trabalho, segurança, lazer etc.).

A utilização de **contribuições sociais genéricas**, também denominadas pela doutrina e jurisprudência como “contribuições gerais”, objetiva exatamente arrecadar recursos para serem

empregados nas demais áreas sociais não contempladas pela seguridade social.

De forma expressa, a Constituição Federal determinou a existência de duas específicas contribuições sociais genéricas, quais sejam:

1 – Salário educação: contribuição destinada a arrecadar recursos para fomento da educação pública.

Determina o § 5º do art. 212 da CF/1988 que “A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei”.

Inclusive, sua validade foi referendada pelo STF:



Súmula

Súmula 732 do STF – É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/96.

2 – Serviços sociais autônomos: contribuição instituída para reforçar o *direito social do trabalho*, incidindo para manutenção de instituições destinadas à qualificação profissional, tais como Sesc, Senai, Senac, Sesi.⁹

Aduz o art. 240 da Carta Magna que “ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical”.

Ressalte-se que, para o Superior Tribunal de Justiça, as empresas prestadoras de serviços também se enquadram como sujeitas à tributação nos serviços sociais autônomos, caso não existam entidade específica para sua categoria.



Súmula

Súmula 499 do STJ – As empresas prestadoras de serviços estão sujeitas às contribuições ao Sesc e Senac, salvo se integradas noutro serviço social.

4.6.3 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

Contribuição de competência exclusiva da União e utilizada como mecanismo de sua intervenção na área econômica e social, incentivando ou reprimindo alguns setores importantes para a política nacional, por meio de instrumentos de regulamentação e fiscalização tributários.

A sua finalidade, portanto, seria predominantemente extrafiscal, em que a maior preocupação não será com a arrecadação, e sim na proteção do elemento social e econômico. Funda-se também no dever de respeito aos princípios estampados na ordem econômica e financeira do Estado Nacional (art. 170 da CF).

Sua previsão vem estabelecida genericamente no *caput* do art. 149 da CF, com especificidades no § 2º, ao lado das contribuições sociais. Detalhando-os:

- a) **Não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (inciso I):** trata-se de específica regra de *imunidade tributária* para a CIDE, desonerando sua aplicação sobre valores alcançados na exportação de produtos ou serviços. Seu objetivo seria incentivar atividade de exportação;
- b) **Incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços (inciso II):** no sentido inverso da previsão anterior, na entrada de bens e serviços do exterior, incidirá CIDE. Aqui o raciocínio seria equiparar a carga tributária do importador com aquela suportada pelo nacional;
- c) **Poderão ter alíquotas (inciso III): *ad valorem*** (tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro) ou ***específica*** (tendo por base a unidade de medida adotada).¹⁰

Entre as específicas contribuições interventivas existentes, destaca-se a **CIDE – Combustíveis**, cuja instituição dependeu de pontual manobra constitucional.

Com efeito, sobre as operações relacionadas à energia elétrica, telecomunicações, derivados do petróleo, combustíveis e minerais no País, apenas **poderiam** incidir o ICMS, II e IE, restando vedada a estipulação de qualquer outro **tributo** (anterior redação do art. 155, § 3º, da CF).

Contudo, por meio da Emenda Constitucional 33/2001, ocorreu modificação constitucional que substituiu a vedação à criação de outros **tributos** para vedação de criação de outros **impostos** (atual redação do art. 155, § 3º, da CF).

Essa sutil modificação pretendeu aumentar o poder de tributar conferido à União sobre as operações de combustíveis, passando a ter legitimidade para instituição de contribuições. Em termos mais simples, atualmente sobre combustíveis apenas poderão existir os três mencionados impostos (II, IE e ICMS), mas nada impede a criação de outras espécies tributárias que não impostos, a exemplo das contribuições.

Ainda temendo a declaração de inconstitucionalidade na criação da **CIDE – Combustíveis**, a mesma EC 33/2001 acrescentou também literal autorização no art. 177, § 4º, especificando regras, dentre as quais: vinculação do seu produto de arrecadação para subsidiar o preço do transporte desses combustíveis, programas de infraestrutura e projetos ambientais (inciso II),¹¹ bem como alíquotas diferenciadas por produto ou uso, podendo sofrer redução e reestabelecimento por ato do

poder executivo, sem respeito a anterioridade anual (inciso I).

Atente-se que não se está afirmando que apenas existe Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre as operações de combustíveis, mas que seria a única expressamente designada no próprio texto constitucional (e regulamentada pela Lei 10.336/2001).

Outros bons exemplos de contribuições interventivas seriam: **CIDE – Royalties** (Lei 10.168/2000), **Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – Fust** (Lei 9.998/2000), **Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM** (Lei 10.893/2004) e **Adicional de Tarifa Portuária – ATP** (Lei 7.700/1988).

4.6.4 Contribuições corporativas

As contribuições corporativas, também denominadas de profissionais, obtêm, na **União**, o competente ente para sua instituição, relacionando-se ao “interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas” (art. 149 da CF).

Sua essência consiste munir receitas as entidades representativas de categorias profissionais e econômicas, necessárias para constante busca das melhorias nas relações profissionais e fiscalização do exercício de suas próprias atividades.

Em termos mais simples, nessa espécie de contribuição, encontraremos forte **finalidade parafiscal**, pois a União apenas exercerá o papel de criar a exação (competência em sentido estrito), cabendo a essas categorias representativas o papel de lhes *fiscalizar, executar e arrecadar* (capacidade tributária ativa).

Doutrinariamente, divide-se em duas as modalidades de contribuições corporativas:

- a) **Contribuição sindical:** tomando por base a necessidade de manutenção dos sindicatos de trabalhadores, atuando de forma protetiva e fiscalizadora para melhorias na relação laboral, a parte final do inciso IV do art. 8º da CF designa contribuição prevista em lei.

Até o advento da denominada “**reforma trabalhista**” (Lei 13.467/2017), essa contribuição classificou-se, pela doutrina e jurisprudência, como de natureza tributária, sendo obrigatória a todos os integrantes da respectiva categoria.

Entretanto, com a modificação da previsão legal estampada na Consolidação das Leis Trabalhistas (arts. 578 e 579 da CLT), o pagamento dessa contribuição passa a ser condicionada a prévia e expressa autorização do participante da categoria econômica ou profissional.

Passando, então, a ser facultativo seu pagamento, perderia uma das principais características dos tributos: a compulsoriedade.

Para fins didáticos, manteremos nesta edição a natureza tributária da exação. Aconselha-se o acompanhamento da jurisprudência para definição do tema.

Independentemente da discussão anterior, atente-se para diferenciação existente entre a *contribuição sindical* e a *contribuição confederativa*. Conforme explanado, a primeira teria natureza tributária, sendo criada por lei. Na segunda, não se identifica a natureza tributária, pois seu estabelecimento dar-se-á em assembleia geral, sem força vinculante (parte inicial no inciso IV do art. 8º da CF).

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal ressaltou a ausência de natureza tributária nas *contribuições corporativas* editando a Súmula 666, elevada a nível vinculante.



Súmula

Súmula Vinculante 40 – A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição Federal, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.

- b) **Contribuição anuidade:** seguindo semelhante linha de pensamento, as *Contribuições Anuidades* serão instituídas como forma de arrecadar receitas para manutenção das entidades de representação e fiscalização de profissões regulamentadas.

A Constituição Federal determina no seu art. 5º, XIII, que o exercício de qualquer atividade ou profissão será livre. Contudo, em algumas situações será necessário atender qualificantes profissionais definas em lei.

Tomando como exemplo a saúde, para que qualquer pessoa possa realizar atos cirúrgicos em ser humano, necessário se fará o estudo específico da medicina em suas diversas especializações.

Assim, como forma de regulamentar e fiscalizar os exercícios dessas profissões, a União instituirá essas contribuições pagas aos respectivos conselhos profissionais (CRM, CRMV, CREA, CRECI, dentre outros).



Atenção

Segundo entendimento esposado pelo STF, a **Ordem dos Advogados do Brasil (OAB)** é considerada “**Autarquia sui generis**”, de modo que os valores pagos a título de anuidades **NÃO** têm natureza tributária (ADI 3.026/DF).



facilitando



4.6.5 Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP

Durante significativo período de tempo, o serviço municipal de iluminação pública foi custeado por meio da instituição da espécie tributária **taxas de serviços públicos (art. 77 do CTN)**.

Entretanto, no estudo das **taxas**, verificamos sua subdivisão entre **taxas de polícia e taxas de serviços públicos**, ressaltando que o primeiro se opera pelo exercício do poder de polícia administrativa e, no segundo, pela prestação de serviços públicos *específicos e divisíveis*.

Nas taxas de serviços, consideramos o elemento *específico* como o conhecimento da atividade realizada, ao passo em que *divisível* a identificação dos seus usuários (art. 79, II e III, do CTN).

Analisando detidamente o serviço público de iluminação, difícil conseguir extrair a obediência a esses requisitos da *especificidade e divisibilidade*, pois inexistente o concreto conhecimento da atividade desenvolvida, bem como de seus usuários. Desse modo, flagrantemente inconstitucional a instituição pelas municipalidades da **Taxa de Iluminação Pública (TIP)**.



Súmula

Aliás, o Supremo já pacificou esse entendimento por meio da importante **Súmula Vinculante 41** (originada da Súmula 670 do STF), determinando que “O serviço de

iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

Diante da celeuma jurídica instaurada, a saída encontrada pelo legislador pátrio foi então modificar o enquadramento dessa espécie tributária, retirando-a da natureza de taxa e dando-lhe a roupagem de contribuição especial finalística, objetivando arrecadar receitas para manutenção do pontual serviço de iluminação pública.

Apesar de duras críticas desenvolvidas pela doutrina, a Emenda Constitucional 39/2002 veio ao mundo jurídico e realizou o acréscimo no do art. 1490A na CF, reproduzido a seguir:

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica.

A competência para a instituição dessa **Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP)** será dos Municípios e também do Distrito Federal (face não ser dividido em municípios – art. 32 da CF), instituindo-lhes por leis locais com observância do princípio da legalidade e segurança jurídica.

O permissivo constitucional determina, ainda, que a arrecadação dessa contribuição será vinculada à manutenção desse serviço público de iluminação, não podendo ser utilizada para outro fim, bem como a faculdade de sua cobrança ser realizada junto à conta de energia elétrica.

Por fim, interessante caso foi decidido pelo STF no Recurso Extraordinário 573.675, dispondo sobre a instituição dessa COSIP no Município de São José/SC. A municipalidade utilizou como parâmetro, para maior ou menor cobrança da contribuição, o montante do consumo de energia elétrica, exigindo-lhe progressivamente de acordo com o valor da conta.

Observe que inexistente vinculação direta entre o valor da conta de energia elétrica consumida em imóveis e a efetiva utilização pelo contribuinte da iluminação pública. Em outros termos, maior conta de energia não significa que o indivíduo utilizou mais a iluminação de ruas, avenidas, vielas etc.

Entretanto, diante da difícil identificação dos usuários, o Supremo entendeu que haveria constitucionalidade nessa progressão, valendo-se da concepção de espécie tributária “*sui generis*”, não se confundindo com uma taxa e nem com imposto.

Ademais, o STF também incorporou a ideia de que o maior consumo de energia elétrica pressupõe melhores condições financeiras do contribuinte em arcar com maior COSIP, aplicando-se o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).



Constitucional. Tributário. RE interposto contra decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade estadual. Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP. Art. 149-A da Constituição Federal. Lei Complementar 7/2002, do Município de São José, Santa Catarina. Cobrança realizada na fatura de energia elétrica. Universo de contribuintes que não coincide com o de beneficiários do serviço. Base de cálculo que leva em consideração o custo da iluminação pública e o consumo de energia. Progressividade da alíquota que expressa o rateio das despesas incorridas pelo município. Ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Inocorrência. Exação que respeita os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Recurso extraordinário improvido. **I – Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II – A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III – Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV – Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. V – Recurso extraordinário conhecido e improvido (RE 573.675, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.03.2009, DJe-094, divulg. 21.05.2009, public. 22.05.2009, Ement. vol-02361-07, p. 1404, RTJ vol-00211-01, p. 536, RDDT n. 167, 2009, p. 144-157, RF v. 105, n. 401, 2009, p. 409-429, JC v. 35, n. 118, 2009, p. 167-200).**

4.7 CLASSIFICAÇÕES DOS TRIBUTOS

Nessa oportunidade, estudaremos algumas classificações utilizadas na seara tributária e que auxiliam na compreensão de nosso estudo.

4.7.1 Vinculados e não vinculados

A percepção aqui empregada ao termo **vinculado e não vinculado** diz respeito à realização ou não de contraprestação do poder público para instituição e cobrança do tributo.

O tributo será classificado como **vinculado** quando União, Estados, Distrito Federal e

Municípios necessitarem realizar algo para o contribuinte em troca do pagamento da exação. Como exemplos, podemos citar ambas as modalidades das **taxas** – exercício do *poder de polícia* ou prestação de *serviços públicos* efetiva ou potencial (art. 77 do CTN), bem como as **contribuições de melhoria** – realização de *obra pública* que decorra valorização imobiliária (art. 81 do CTN).

Por outro lado, diz-se que o tributo é **não vinculado** quando para sua instituição e cobrança, tais entes políticos não necessitam realizar contraprestação ao contribuinte. O clássico exemplo são os **impostos**, pois incidem pela mera manifestação de riqueza sem necessária contraprestação individualizada (art. 16 do CTN).

O enquadramento dos **empréstimos compulsórios** (art. 148 da CF) e **contribuições especiais** (arts. 149 e 149-A da CF) não foi expressamente definido e, dependendo da forma de sua instituição, poderá ser **vinculado ou não vinculado**.

Por fim, os tributos **vinculados** também são denominados de retributivos ao passo que os **não vinculados** contributivos.

4.7.2 Arrecadação vinculada e não vinculada

Apesar da semelhança com a anterior classificação, identificaremos agora o termo, propositalmente no feminino, de **vinculada e não vinculada quanto à arrecadação** dos tributos.

Conceituamos que uma espécie tributária será de **arrecadação vinculada** quando os valores arrecadados já estiverem previamente designados para uma específica despesa, ou seja, não poderá ser realizado desvio dos valores alcançados para custear algo diverso daquilo previamente determinado.

Como exemplo, podemos citar os **empréstimos compulsórios** cuja receita deve ir para as despesas que lhe fundamentou – Calamidade, Guerra ou Investimento Público (art. 148, parágrafo único, da CF) ou mesmo as **contribuições especiais** – a exemplo da COSIP que será destinada a manutenção do serviço de iluminação pública (art. 149-A da CF).

Já no tributo de **arrecadação não vinculada**, o poder público estaria livre para aplicar as receitas alcançadas em diversas despesas públicas que entenda necessárias ao atual momento político e/ou social. Como bom exemplo, os **impostos** (art. 167, IV, da CF).

Atente-se que às taxas se caracterizam como tributo **vinculado** a contraprestação do poder público, mas que sua receita **não**, necessariamente, será **vinculada** a atividade desenvolvida.

Os valores ingressam aos cofres públicos como ressarcimento aos custos da máquina pública, mas isso não significa automática destinação à órgão, fundo ou despesa.¹²

4.7.3 Finalidade: fiscal, extrafiscal e parafiscal

Classificação já estudada nessa obra, designa que o tributo poderá ser instituído prioritariamente com a finalidade de arrecadar, denominando-se de finalidade **fiscal**. Exemplos: ICMS, ISS, IPVA, IR

etc.

Por outro lado, em algumas situações a carga tributária será utilizada com o objetivo maior de proteger os setores econômicos e sociais, intervindo para incentivar ou refrear, atuando com o fim **extrafiscal**. Exemplos: II, IE, IPI, IOF, CIDE etc.

Já a finalidade **parafiscal** vai se caracterizar quando ocorrer a separação entre a figura responsável pela criação do tributo (competência em sentido estrito) e o detentor das atribuições de fiscalizar, executar e arrecadar a exação (capacidade tributária ativa). Exemplos: contribuições corporativas, sindical e anuidade.

4.7.4 Competência: privativa, comum, cumulativas e residuais

Por competência **privativa** devemos compreender aquelas espécies tributárias que só podem ser instituídas por determinados entes políticos, sem possibilidade de delegação. São exemplos: Empréstimos Compulsórios – só pela União (art. 148 da CF); Impostos em Espécies de União, Estados e Municípios (arts. 153, 155 e 156 da CF); COSIP – apenas pelos Municípios e Distrito Federal (art. 149-A da CF).

Já a competência **comum** seria aquela que determina a possibilidade de todos os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) instituírem. Exemplos: Contribuições de Melhoria, pois qualquer ente que realiza obra pública em que ocasiona valorização imobiliária poderá exigí-los (art. 81 do CTN) ou taxas pelo poder de polícia e serviços públicos (art. 77 do CTN).

Cumulativa seria a atribuição determinada para o *Distrito Federal* instituir os tributos de competência estadual e municipal, vez que não poderá ser dividido em municípios (arts. 32, 147 e 155 da CF), bem como dos *Territórios Federais* em que a arrecadação será realizada pela União nos impostos estaduais e, dependendo da estrutura, também os municipais (art. 147 da CF).

As competências **residuais** significam a sobra que ainda não sofreu tributação. Pela Constituição Federal, encontramos a União detentora desse poder para os *Impostos Residuais* (art. 154, I, da CF) e *Contribuições Sociais da Seguridade Social Residuais* (art. 195, § 4º, da CF). Parcela da doutrina aponta que as *taxas* seriam de competência residuais dos Estados, pois a esses entes caberiam o resíduo de serviços (art. 25, § 1º, da CF).

4.7.5 Tributos diretos e indiretos

A classificação que determina os tributos como diretos e indiretos levará em consideração a chamada “**repercussão econômica**” da carga tributária.

Nos tributos classificados como **direto**, percebemos que o mesmo sujeito que pratica o **fato gerador** do tributo também suportará os encargos econômicos de seu pagamento sem repassar para um terceiro, ou seja, **não haverá repercussão econômica**. Como exemplo: o IPVA, pois o mesmo sujeito que pratica o **fato gerador** de ser proprietário do veículo também suportará o pagamento da exação.

Nesses casos, o mesmo sujeito estaria exercendo o papel de *contribuinte de direito* (praticou o **fato gerador** e se submete à relação jurídica) e também *contribuinte de fato* (no mundo social dos fatos ele deverá custear os valores).

Os tributos **indiretos**, por sua vez, se caracterizam quando o sujeito que pratica o **fato gerador** repassa indiretamente o montante do tributo para que um terceiro o suporte, **existindo a figura da repercussão econômica**. O IPI seria bom exemplo, pois aquilo que a indústria pagar desse imposto será recuperado no valor embutido do produto final para o terceiro (consumidor final), suportando tal encargo.

Percebemos que existirá uma sensível separação entre as figuras do *contribuinte de direito* (praticante do **fato gerador**) e o *contribuinte de fato* (terceiro que suportará o repasse dos valores).

4.7.6 Reais e pessoais

Os tributos **reais** são aqueles derivados da expressão em latim “res”, que significa “coisa”. Em outras palavras, a tributação apenas analisará objetos (bens) sem a verificação das pessoas envolvidas. Exemplos: IPVA, ISS, Taxas, Contribuição de Melhoria, dentre outros.

Já os tributos **pessoais** levam em consideração aspectos subjetivos para determinar sua incidência, ou seja, observa as “pessoas” por trás da tributação. O Imposto de Renda pode ser considerado um excelente exemplo, pois não apenas analisará os rendimentos obtidos pelo contribuinte, mas também aspectos pessoais como quantidade de dependentes e despesas dedutíveis.

Interessante ressaltar que, conforme será estudado nessa obra (tópico 5.3), aplicando-se como base o *princípio da isonomia do direito tributário* (art. 150, II, da CF), chegaremos à análise do *princípio da capacidade contributiva*.

Esse princípio determina a possibilidade de se adotar aspectos pessoais do contribuinte no momento da incidência de impostos, inclusive os reais (art. 145, § 1º, da CF).

Em outras palavras, pretendendo imprimir elemento mais justo e humano na incidência tributária, a Carta Magna abre possibilidade de analisar condições individuais do contribuinte no momento da aplicação dessas exações.

4.7.7 Seletivos, proporcionais e progressivos

A **seletividade** analisará a incidência do tributo segundo a essencialidade de bens e serviços ao ser humano. Sua aplicação será diferenciada de modo a incidir com maior rigor sobre aqueles produtos considerados não essenciais (bebidas alcoólicas e cigarros, por exemplo) e de forma mais branda sobre os de primeira necessidade (produtos da cesta básica).

O IPI será **seletivo** (art. 153, § 3º, da CF + art. 48 do CTN) ao passo que o ICMS **poderá** também ser (art. 155, § 2º, III, da CF).

A **proporcionalidade** se caracteriza pela *variação* apenas da **Base de Cálculo** do tributo sobre

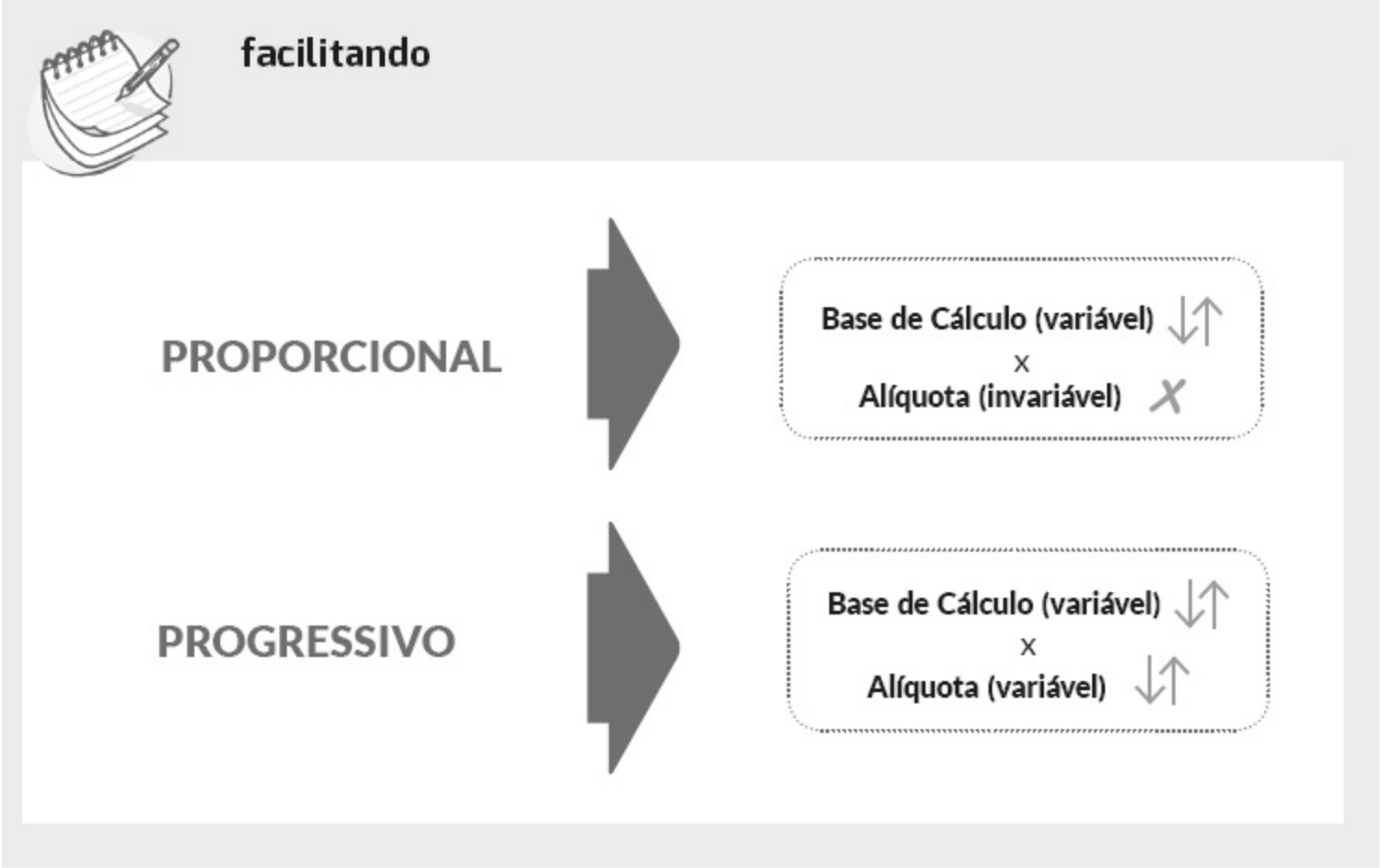
uma *alíquota padrão e invariável*.

Em outros termos, sua aplicação ocorrerá *proporcionalmente* à riqueza manifestada, determinando seu valor apenas pela variação da base de cálculo.

Exemplo: IPVA, pois, tratando-se de mesma categoria de veículo (passeio, motos etc.), o que vai definir o maior valor do tributo será sua base de cálculo (valor venal do veículo).

Já na **progressividade** encontraremos a variação da alíquota, seguindo a variação da base de cálculo. Ou seja, na medida em que se aumentar a *base de cálculo*, também aumentará a alíquota.

Exemplo: Imposto de Renda com alíquotas progressivas de acordo com o tamanho da renda obtida (art. 153, § 2º, I, da CF).



QUADRO SINÓPTICO

ESTUDOS DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	
ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	Tributo, conceituado no art. 3º do CTN, é gênero que se divide em cinco espécies tributárias, a saber: Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e Contribuições Especiais.
	Conceito: incidem sobre manifestações de riqueza e independem de qualquer contrapartida individualizada do poder público ao contribuinte

IMPOSTOS (ART. 16 DO CTN)	(tributo não vinculado).
	Impostos Federais (arts. 153 e 154 da CF): II, IE, IR, IPI, IOF, IR, ITR, Residuais e Extraordinário de Guerra.
	Impostos Estaduais (art. 155 da CF): ITCMD, ICMS e IPVA.
	Impostos Municipais (art. 156 da CF): IPTU, ITBI e ISSQN.
	Impostos Distritais (arts. 147 e 155 da CF): ITCMD, ICMS, IPVA, IPTU, ITBI e ISSQN.
TAXAS (ART. 77 DO CTN)	Conceito: diferentemente dos impostos, para a instituição e cobrança das taxas o poder público realizará alguma contraprestação (tributo vinculado).
	Taxa de Polícia: devida pelo exercício do poder de polícia administrativa (art. 78 do CTN).
	Taxa de Serviço Público: pela utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (art. 79 do CTN).
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA (ART. 81 DO CTN)	Conceito: será instituído quando ocorrerem Valorizações Imobiliárias decorrentes de Obras Públicas – VIP (tributo vinculado).
	Requisitos: para a cobrança desse tributo será necessário o respeito aos requisitos legais de publicação prévia de elementos, prazo para defesa e julgamento administrativo (art. 82 do CTN).
	Limites: o Poder Público deverá, para a cobrança da contribuição, respeitar dois limites: Total (não poderá recolher mais do que o valor total gasto na realização da obra) & Individual (o pagamento será realizado de forma proporcional a valorização que cada imóvel obteve individualmente).
EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS (ART. 148 DA CF)	Conceito: espécie tributária de competência exclusiva da União , com previsão constitucional autorizando a instituição, por meio de lei complementar, obrigando a população a conceder empréstimos.
	Hipóteses de criação: calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (inciso I) e o Investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional (inciso II).

**CONTRIBUIÇÕES
ESPECIAIS
(ARTS. 149 E 149-A
DA CF)**

Conceito: tributos criados com o objetivo de arrecadar valores para o poder público atuar em áreas específicas (tributo finalístico).

Sociais: em regra, será de competência da União, como forma de atuar no segmento dos direitos sociais (art. 6º da CF). Entre elas destacam-se aquelas destinadas a Seguridade Social – Previdência, Assistência e Saúde (art. 195 da CF).

CIDE: Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, instituídas pela União como forma de atuar em segmentos financeiros, estimulando ou desestimulando atividades. Entre elas, destaca-se a CIDE – Combustíveis (art. 177, § 4º, da CF).

Corporativas: também de competência da União, realiza a instituição dessas contribuições para munir os sindicatos e conselhos profissionais de receitas para realização de suas atividades. Clássico exemplo de Parafiscalidade em que a União institui, mas quem exerce a capacidade tributária ativa (arrecada, fiscaliza e executa) será outra pessoa jurídica de direito público.

COSIP (art. 149-A da CF): a Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública será de competência dos **Municípios e Distrito Federal**, exatamente para arrecadar receitas na prestação de tal serviço. Acrescentada por meio da Emenda Constitucional 39/2002 para substituir as inconstitucionais Taxas de Iluminação Pública (Súmula 670 do STF e Súmula Vinculante 41).

**CLASSIFICAÇÕES
DOS TRIBUTOS**

Os tributos podem ser classificados em diversas categorias. Algumas delas são: vinculados e não vinculados; arrecadação vinculada e não vinculada; finalidade fiscal, extrafiscal e parafiscal; diretos e indiretos; reais e pessoais; seletivos, proporcionais e progressivos; de competência privativa, comum, cumulativas e residuais.

QUESTÕES

1. **Prova: FGV – 2014 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** O Art. 146, III, a, da Constituição Federal estabelece que lei complementar deve trazer a definição dos fatos geradores, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos previstos na Constituição. Caso não exista lei complementar prevendo tais definições relativamente aos impostos estaduais, os estados.

a) não podem instituir e cobrar seus impostos, sob pena de violação do Art. 146 da Constituição.

- b) podem instituir e cobrar seus impostos, desde que celebrem convênio para estabelecer normas gerais
- c) podem instituir e cobrar seus impostos, pois possuem competência legislativa plena até que a lei complementar venha a ser editada.
- d) podem instituir e cobrar seus impostos, desde que seja publicada Medida Provisória autorizando.

2. Prova: FGV – 2014 – Assessor Jurídico da Câmara do Recife/PE. Segundo a Constituição Federal, compete aos Municípios a instituição de:

- a) imposto sobre a propriedade territorial rural;
- b) imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis;
- c) empréstimo compulsório para atender as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública;
- d) taxa em razão do serviço público de gás canalizado por eles prestado diretamente;
- e) imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

3. Prova: FGV – 2014 – Auditor Fiscal Municipal SEFAZ/MT. Com relação ao Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), assinale a afirmativa correta.

- a) Pode ser instituído pela União, pelos Estados e pelos Municípios, no exercício de competência concorrente.
- b) Pode ser instituído pela União, mas, enquanto esta não o fizer, poderão instituí-lo os Estados, no exercício de competência supletiva.
- c) Pode ser instituído pela União, mas, enquanto esta não o fizer, poderão instituí-lo os Municípios, no exercício de competência supletiva.
- d) Pode ser instituído apenas pela União, por meio de lei complementar, inexistindo competência concorrente ou supletiva de qualquer outro ente público.
- e) Pode ser instituído apenas pela União, por meio de lei ordinária, inexistindo competência concorrente ou supletiva de qualquer outro ente público.

4. Prova: FCC – 2015 – Julgador Administrativo Tributário do tesouro Estadual – SEFAZ/PE. Sobre a constitucionalidade das taxas, é correto afirmar:

- a) É constitucional a taxa cobrada em face do fornecimento de iluminação pública, pois consubstancia atividade estat apta a ser remunerada por meio dessa espécie tributária.
- b) É inconstitucional a taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, uma vez que realizados em benefício da população em geral e de forma indivisível.
- c) É constitucional a instituição e a cobrança de taxas por emissão ou remessa de carnês/guias de recolhimento de tributos, visto que consubstancia atuação estatal específica e divisível.
- d) É constitucional a exigência de taxa de prevenção de incêndio, cuja base de cálculo é cobrada em função do valor venal do imóvel, pois mensura indiretamente a quantidade de trabalho ou atividade que o poder público se vê obrigado a desempenhar.
- e) É constitucional a taxa de renovação da licença de funcionamento e localização municipal, desde que efetivo o exercício do poder de polícia, demonstrado pela existência de órgão e estrutura competentes para o respectivo exercício.

5. Prova: CESPE – 2017 – Juiz de Direito – TJ/PR. O município de Curitiba – PR instituiu, por lei ordinária, taxa de coleta e remoção de lixo para os imóveis urbanos situados em seu território, estabelecendo como base de cálculo do tributo a área construída do imóvel, que, multiplicada pelo valor de R\$ 2, resultaria no valor do tributo devido pelo contribuinte.

Acerca dessa situação hipotética e dos preceitos constitucionais pertinentes ao poder de tributar, assinale a opção

correta.

- a) A utilização da área construída do imóvel como parte da base de cálculo do tributo em questão, por também compor a base de cálculo do IPTU, torna inconstitucional a instituição do mencionado tributo.
- b) A restrição constitucional para que haja identidade da base de cálculo atinge apenas as contribuições, e não as taxas, sendo, portanto, constitucional o tributo em questão.
- c) O serviço de coleta e remoção de lixo em questão pode adotar um dos elementos de base de cálculo de impostos desde que não haja identidade completa e o valor pago pelo contribuinte seja proporcional ao serviço que lhe é prestado.
- d) A coleta e remoção de lixo é serviço público inespecífico e indivisível, por beneficiar toda a coletividade, sendo, portanto, inconstitucional a instituição da referida taxa.

6. **Prova: CESGRANRIO – 2013 – Analista Jurídico FINEP.** À luz do sistema constitucional tributário, a contribuição de melhoria decorrente de obras públicas compete ser instituída por

- a) autarquias federais
- b) empresas públicas
- c) fundações públicas
- d) sociedades de economia mista
- e) União, Estados, Distrito Federal e Municípios

7. **Prova: FCC – 2015 – Procurador Autárquico MANAUSPREV.** De acordo com o que estabelece o Código Tributário Nacional, a contribuição de melhoria é um tributo que pode ser cobrado:

- a) em decorrência da valorização de imóvel de propriedade da pessoa jurídica de direito público que nele realizou benfeitorias.
- b) como consequência do aumento do faturamento dos estabelecimentos comerciais próximos ao local em que foi realizada a obra pública que atraiu a freguesia.
- c) como resultado da melhoria do fluxo viário de determinada região, em razão de obra pública realizada em suas cercanias.
- d) em decorrência da melhoria da qualidade de vida de uma região, com o consequente aumento do valor dos imóveis ali localizados, ocasionada pela remoção das indústrias poluentes daquela área.
- e) de sujeito passivo que teve seu imóvel valorizado em decorrência da realização de obra pública.

8. **Prova: FGV – 2017 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** O Município Alfa realizou obras nas praças públicas de determinado bairro, incluindo iluminação e arborização. Tais obras acarretaram a valorização imobiliária de dezenas de residências daquela região. Em decorrência disso, o município instituiu contribuição de melhoria. Sobre a contribuição em questão, segundo o CTN, assinale a afirmativa correta.

- a) É inválida, pois deveria ter sido instituída pelo Estado Beta, onde está localizado o Município Alfa.
- b) É válida, porque foi instituída para fazer face ao custo de obra pública da qual decorre a valorização imobiliária.
- c) É válida, mas poderia ter sido instituída independentemente da valorização dos imóveis dos contribuintes.
- d) É inválida, porque deveria ter, como limite individual, o valor global da despesa realizada pelo Poder Público na obra, não a valorização de cada imóvel.

9. **Prova: FGV – 2017 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** Com base no Sistema Tributário Nacional, assinale a alternativa correta.

- a) A contribuição de melhoria é um tributo de competência exclusiva dos Estados federados.
- b) As taxas podem ser instituídas pela União, Estados e Distrito Federal e Municípios.

- c) O ICMS tem destinação orçamentária específica.
- d) Os impostos têm por finalidade precípua a intervenção do Estado na atividade econômica.

10. Prova: MS Concursos – 2017 – Nível Superior. Prefeitura de Tanguá/RJ. O Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966, foi elevado ao status de Lei Complementar pelo Supremo Tribunal Federal em inúmeros julgados, concretizando o art. 145, da Constituição da República de 1988. Segundo o CTN, qual conceito abaixo está correto?

- a) Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.
- b) Contribuição de melhoria é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.
- c) As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o custeio de obra pública, que enseja valorização imobiliária.
- d) Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação dependente de atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

11. Prova: ESAF – 2010 – Fiscal de Rendas Municipal – RJ. Sobre os empréstimos compulsórios, é incorreto afirmar que:

- a) o produto de sua arrecadação só pode ser aplicado para atender à despesa que tiver fundamentado a sua instituição.
- b) sua instituição só pode ser feita por meio de lei complementar.
- c) no caso de investimento público de relevante interesse nacional e de caráter urgente, não se aplica o princípio da anterioridade.
- d) a simples iminência de guerra externa pode justificar a instituição de empréstimos compulsórios.
- e) uma das hipóteses que autorizam sua instituição é a de calamidade pública.

12. Prova: CONSULPLAN – 2017 – Titular de Serviços de Notas e de Registros – TJ/MG. Sobre os empréstimos compulsórios, à luz da disciplina constante da Constituição Federal, é INCORRETO afirmar:

- a) A sua instituição deve ocorrer mediante lei complementar.
- b) Podem ser instituídos no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, vedada cobrança no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu.
- c) A sua instituição pelos Estados deve ser previamente autorizada pelo Senado Federal.
- d) A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

13. Prova: CESPE – 2010 – Exame de Ordem (OAB). Caso a União pretenda fazer investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional,

- a) poderá ser instituído imposto extraordinário para vincular a sua arrecadação à despesa no referido investimento.
- b) poderá ser instituído empréstimo compulsório por meio de lei complementar, observado o princípio da anterioridade.
- c) não poderá ser instituído tributo, visto que se trata de despesa de investimento.
- d) poderá ser instituído empréstimo compulsório, por meio de lei complementar federal, para ser cobrado no mesmo exercício em que seja publicada a lei que o institua.

14. Prova: CESPE – 2017 – Procurador Municipal – Prefeitura de Fortaleza/CE. No que se refere à teoria do tributo e das espécies tributárias, julgue o item seguinte. O fato gerador da contribuição de iluminação pública é a prestação de

serviço público, específico e divisível, colocado à disposição do contribuinte mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

() Certo () Errado

- 15. Prova: FCC – 2015 – Auditor Fiscal Estadual SEFAZ/PI.** A Constituição Federal atribui competência a determinados entes federados para instituir contribuições de naturezas diversas. Desse modo, as contribuições:
- a) para o custeio do serviço de iluminação pública poderão ser instituídas pelos Estados e pelo Distrito Federal.
 - b) sociais serão instituídas preferencialmente pela União e, no caso de omissão, poderão sê-lo, subsidiariamente, por Estados e Municípios.
 - c) de intervenção no domínio econômico serão instituídas pela União e, supletivamente, pelos Estados.
 - d) para o custeio do regime previdenciário dos servidores públicos estatutários, em benefício desses servidores, poderão ser instituídas pelos Municípios.
 - e) de interesse das categorias profissionais ou econômicas serão instituídas pela União, pelos Estados e pelos Municípios, nas suas respectivas áreas de atuação.
- 16. Prova: FGV – 2012 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** O imposto cuja alíquota é invariável e se aplica sobre base de cálculo variável, é classificado como:
- a) progressivo.
 - b) proporcional.
 - c) indireto.
 - d) pessoal.

GABARITO FACILITADO

- 1. Resposta: “letra c”.** Em regra, será necessária a edição de lei complementar federal, de aplicação nacional, estabelecendo os fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes dos impostos (art. 146, III, “a”, da CF). Entretanto, inexistindo a mencionada lei, os estados passam a adotar a competência legislativa plena (art. 24, I, § 3º, da CF).
-
- 2. Resposta: “letra b”.** A competência para criação e cobrança do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por ato oneroso – ITBI pertence aos Municípios e ao Distrito Federal (art. 156, II, da CF).
-
- 3. Resposta: “letra d”.** O Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF será de competência exclusiva da União (art. 153, VII, c CF).
-
- 4. Resposta: “letra e”.** Aplicando entendimentos jurisprudenciais, o STF admite a cobrança da taxa pelo exercício presumido do poder de polícia, sendo suficiente para tanto a existência de órgão e estrutura competentes para a respectiva fiscalização e regulamentação (RE 416.601/DF). O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa (Súmula Vinculante 41). Já o serviço de coleta domiciliar de lixo foi considerado específico e divisível, sendo constitucional a criação de taxa (Súmula Vinculante 19). A taxa pela emissão ou remessa de carnes/guias não contempla os requisitos para sua instituição, ao passo em que suas bases de cálculo não podem considerar a integralidade daquelas adotadas para os impostos (Súmula Vinculante 29).
-

5. **Resposta: “letra c”.** Superando a literalidade da Carta Magna (art. 145, § 2º, da CF), o supremo passou a aceitar a utilização de elementos da base de cálculo dos impostos nas taxas (Súmula Vinculante 29), apenas não autorizando a integral identidade entre elas, aplicando norma infraconstitucional (art. 77, parágrafo único, do CTN). Ressalte-se, ainda, que se mostra constitucional a taxa de coleta domiciliar de lixo (Súmula Vinculante 19).
-
6. **Resposta: “letra e”.** A contribuição de Melhoria se caracteriza como espécie tributária de competência comum entre entes políticos. Assim, União, Estados, Distrito Federal ou Municípios poderão instituí-los se atendidos os critérios jurídicos (art. 81 do CTN).
-
7. **Resposta: “letra e”.** Aplicando de forma integrada o sistema tributário nacional, o fato gerador das contribuições de melhoria será a Valorização Imobiliária decorrente de obras Públicas – *VIP* (art. 81 do CTN).
-
8. **Resposta: “letra b”.** A realização das obras públicas que valorizem imóveis autorizará o ente político na realização da cobrança da contribuição de melhoria, desde que respeite os requisitos legais (arts. 81 e 82 do CTN).
-
9. **Resposta: “letra b”.** As taxas se caracterizam como espécie tributária de competência comum (art. 77 do CTN) a semelhança das contribuições de melhoria (art. 81 do CTN). Os impostos se caracterizam como espécie tributária utilizada para arrecadar recursos aos cofres públicos (finalidade fiscal) sem destinação orçamentária vinculada (art. 167, IV, da CF), podendo, em situações pontuais, ter feição de proteção (finalidade extrafiscal).
-
10. **Resposta: “letra a”.** A conceituação de tributo apresentada na questão representa a reprodução do art. 3º do CTN. Para cobrança da contribuição de melhoria será necessário que o poder público atue realizando obras públicas que ocasionem valorização imobiliária (art. 81 do CTN), ao passo em que para taxas divide-se em exercício do poder de polícia ou prestação de serviços públicos, específicos e divisíveis (art. 77 do CTN). A cobrança dos impostos independe de atividade individualizada ao contribuinte (art. 16 do CTN).
-
11. **Resposta: “letra c”.** A única alternativa errada, pois os empréstimos compulsórios instituídos nos casos de investimentos públicos não se excepcionam dos princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal. A exceção apenas fora determinada para os casos afetos a guerra externa e calamidade pública (art. 150, § 1º, da CF).
-
12. **Resposta: “letra c”.** A única alternativa errada, pois a competência para criação dos empréstimos compulsórios será exclusiva da União (art. 148 da CF), sendo incabível a criação por Estados, Distrito Federal ou Municípios.
-
13. **Resposta: “letra b”.** A União poderá instituir empréstimos compulsórios nos casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, desde que edite a específica lei complementar e respeite os princípios da anterioridade (art. 148, II, da CF). Atente-se que o imposto extraordinário somente será cabível em casos de guerra externa ou sua iminência (art. 154, II, da CF), mostrando-se incabível em casos de calamidade pública ou investimento público.
-
14. **Resposta: “errado”.** Tratando-se de tributo *sui generis*, a Contribuição para o custeio da Iluminação Pública – COSIP

(art. 149-A da CF) não se confunde com impostos ou taxas (RE 573.675/SC). O enunciado relata o fato gerador da taxa de serviços públicos (art. 77 do CTN).

15. Resposta: “letra d”. Em regra, a competência para criação das contribuições especiais pertence à União (art. 149 da CF). Entretanto, duas exceções existem: Contribuição para custeio do Regime Previdenciário dos servidores públicos dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 149, § 1º, da CF) e a COSIP que pertence aos Municípios e Distrito Federal (art. 149-A da CF).

16. Resposta: “letra b”. Denomina-se de proporcional o tributo que a alíquota invariável se aplica sobre base de cálculo variável. Progressivo seria aquele em que a variação ocorrerá entre às alíquotas e bases de cálculo. Tributo indireto se caracteriza pela separação entre as atribuições de contribuinte de direito e de fato, ao passo em que imposto pessoal se configura pela análise de aspectos da pessoa do contribuinte.

-
- ¹ Doutrina e jurisprudência divergem quanto a aplicação da competência legislativa suplementar por parte dos municípios (art. 30, II, do CTN) em matéria tributária de interesse local.
 - ² Superando a previsão contida no art. 17 do CTN, que determinava: “Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas”.
 - ³ Para aprofundamento sobre o *princípio da não cumulatividade*, remetemos o leitor ao item 7.3.2.1 (estudando as características do ICMS).
 - ⁴ Como regra, nossa Constituição Federal proíbe a existência do “bis in idem” e da “Bitributação”. Contudo, em pontuais situações tal vedação não se aplica, a exemplo da tributação internacional e nos Impostos Extraordinários de Guerra.
 - ⁵ Considerando “interestadual” quando o transporte ultrapassa mais de um Estado e “intermunicipal” quando prestado entre Municípios. Caso o serviço de transporte seja “intramunicipal” (dentro de um único município) estará sujeito a tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) de competência Municipal (art. 156, III, da CF).
 - ⁶ Estudaremos nessa obra que a EC 39/2002 passou a instituir Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP) sobre tais serviços (art. 149-A da CF).
 - ⁷ Aplicando as regras de interesse público, a lei definirá quais serviços públicos serão de utilização compulsória.
 - ⁸ Empréstimos Compulsórios de investimento público (art. 148, II, da CF) respeitam a anterioridade anual e nonagesimal, pois não constam no rol de exceções estabelecidos no § 1º do art. 150 da CF/1988.
 - ⁹ Quanto ao SEBRAE, pairam controversas sobre seu enquadramento como Contribuição Social ou de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE (REsp 662.911/RE 404.919).
 - ¹⁰ O aprofundamento sobre os conceitos de alíquota *ad valorem* ou *específica* serão abordados no estudo dos impostos (item 7.2.1.3).
 - ¹¹ Para a finalidade de investimento em infraestrutura de transportes, a Constituição Federal determina o repasse de valores da CIDE – Combustíveis para os Estados, Distrito Federal e Municípios na forma prevista no art. 159, III e § 4º.
 - ¹² Excetua-se as custas e emolumentos judiciais, pois estes serão vinculados ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da justiça (art. 98, § 2º, da CF).

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

5.1 ASPECTOS INICIAIS

A Constituição Federal de 1988 consagrou, dentro do sistema tributário nacional, a seção II para abordar as denominadas **limitações ao poder de tributar**, estudando um conjunto integrado de *princípios e regras* que devem ser respeitados pelos entes políticos como forma de legitimar a cobrança de seus tributos.

O poder de tributar não será concedido de forma ilimitada para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, pois encontrarão conjunto de normas constitucionais que refreiam a “sede” de arrecadação, obstando a existência de abusividades contra o contribuinte. A cobrança dos tributos não será feita, portanto, de forma desarrazoada.

Apesar do dever social em colaborar com a manutenção da máquina pública, o cidadão contribuinte também gozará de direitos e garantias protetoras de sua condição humana e/ou social, externando o dever do poder público em respeitar princípios estampados na Carta Republicana.

Aliás, o Supremo Tribunal Federal compreende que essas limitações constitucionais ao poder de tributar (princípios e regras) seriam verdadeiras **cláusulas pétreas** (art. 60, § 4º, IV, da CF), tratando de direitos e garantias individuais do contribuinte, não podendo ser livremente suprimidas (ADI 839-2/DF).

Parcela dos princípios aqui estudados está esculpida no art. 150 da Constituição Federal, determinando em seu *caput* a seguinte informação:

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

Pela leitura normativa, fácil perceber que as limitações nele expostas **não se configuram como rol taxativo e sim exemplificativo**. De fato, nada impede outros dispositivos, ao longo da própria Carta Magna ou de normas infraconstitucionais (leis, tratados e convenções internacionais, decretos,

normas complementares etc.), estabeleçam outras garantias em favor do contribuinte.

O *princípio do devido processo legal*, por exemplo, não se encontra inserido dentro do sistema constitucional tributário, mas detém importante papel nesta disciplina. As Fazendas Públicas apenas poderão expropriar forçadamente patrimônio dos devedores por meio da ação judicial de execução fiscal, afinal “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, LIV, da CF).

Como exemplo de garantia infraconstitucional, menciono o instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), concedendo benefício ao contribuinte que acusa a prática de fatos geradores ao retirar a incidência das multas.¹

Objetivando *facilitar* o direito tributário, passemos ao estudo dos *princípios constitucionais* do sistema tributário nacional, utilizados para limitar e regular a atividade fiscal.

5.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

5.2.1 Características

No início dessa obra, estudamos o conceito de tributo estampado no art. 3º do CTN, caracterizando-o como prestação *instituída em lei*, demonstrando que a criação dessas exações necessitará da participação do poder legislativo de cada um dos entes políticos.

Inclusive a compulsoriedade (*elemento de obrigatoriedade*), no pagamento dessas prestações, apenas pode ser alcançada por meio de instituição legal. Afinal, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II, da CF).

Desse modo, **é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça** (art. 150, I, da CF).

A **criação ou majoração** da carga tributária necessita, como regra, da edição de lei e, valendo-se da máxima do paralelismo das formas, os casos de **extinção e redução** também estariam sob o manto da reserva legal (art. 97, I e II, do CTN).

Em sua função típica, compete ao poder legislativo de todos os níveis (federal, estadual, distrital ou municipal) o papel de editar as leis para serem respeitadas pela população. Tal atribuição decorre exatamente do viés representativo desse poder ao ser composto por políticos eleitos pela mesma população a qual seu trabalho legislativo será dirigido.

Em termos mais simples, a população deve respeito às leis, incluindo-se as tributárias, pelo simples fato de ter colaborado com a edição delas ao eleger os responsáveis por sua criação.

Superado o entendimento quanto à necessidade de lei, resta-nos agora identificar qual *veículo legal* será utilizado para sua criação, já que o *processo legislativo brasileiro* contém uma pluralidade de espécies: emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e as resoluções (art. 59 da CF).

Relembrando os estudos efetuados no início dessa obra (item 2.2.2), a instituição dos tributos ocorrerá, como regra, por meio da edição de mera **lei ordinária**, aprovada com quórum de maioria simples (art. 47 da CF).

Contudo, em quatro específicas espécies tributárias existe exigência constitucional quanto à edição de **lei complementar**, aprovada pela maioria absoluta (art. 69 da CF), quais sejam:

- I) **Empréstimos Compulsórios** (art. 148 da CF);
- II) **Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF** (art. 153, VII, da CF);
- III) **Impostos Residuais** (art. 154, I, da CF);
- IV) **Contribuições Sociais da Seguridade Social Residual** (art. 195, § 4º, da CF).

Ressalte-se que, nos casos de lei ordinária, cabe a utilização de Medida Provisória – MP quando preenchidos os critérios de relevância e urgência, ao passo em que, nos casos de lei complementar, resta vedado (art. 62, § 1º, III, da CF).

5.2.2 Exceções à legalidade

Ainda que consagrado como um dos ramos jurídicos mais legalistas do ordenamento nacional, o direito tributário comportará aplicação de específicas exceções.

Ressalte-se que o tema inerente às exceções da legalidade costumam ganhar maior relevância em certames (concursos públicos e exames), requerendo maior atenção do leitor. Diante do cenário esparso dessas exceções, verifiquemos de forma *facilitada* tais excepcionalidades:

a) Alíquotas do II, IE, IPI e IOF:

Conforme estabelece o art. 153, § 1º, da CF, as **alíquotas do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)** podem ser **alteradas por ato do poder executivo**, atendidos as condições e limites estabelecidos em lei.

A intenção do Constituinte seria conceder maior celeridade quanto à possibilidade de modificação das alíquotas desses impostos, pois considerados *extrafiscais* e utilizados para proteger setores *sociais e econômicos*. Aguardar o moroso processo legislativo poderia ocasionar prejuízo a essa proteção.

Ex.: **Decreto do Executivo** aumentando a alíquota do **Imposto de Importação (II)** como forma de obstaculizar o ingresso de produtos estrangeiros que concorreriam com mercadorias nacionais.

b) Redução e reestabelecimento das alíquotas da CIDE – Combustíveis:

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico que incide sobre atividades de petróleo, gás natural e álcool (CIDE – Combustíveis) serve como mecanismo da União intervir nessa seara e arrecadar recursos para fomento de projetos ambientais e infraestrutura de transportes.

Sua natureza interventiva de domínio econômico lhe atribuiu a exceção da legalidade na **redução e reestabelecimento de alíquotas**, pois poderá ocorrer por ato do poder executivo, a exemplo do **decreto** (art. 177, § 4º, I, “b”, da CF).

Atente-se que o dispositivo fala apenas em *redução e reestabelecimento* das alíquotas, de modo que o **aumento** respeitará a legalidade (necessita de lei).

c) **Definição das *alíquotas* do ICMS – Combustíveis:**

Conforme estabelece o art. 155, § 4º, IV, da CF, as **alíquotas do ICMS Combustíveis Monofásico** serão definidas mediante **deliberação dos Estados e Distrito Federal**.

Trata-se da definição de alíquotas nacionais por meio de **convênio**, no âmbito do Conselho de Política Fazendária (**CONFAZ**), composto pelos Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal.

d) **Determinação do *prazo* para pagamento do tributo e definição das obrigações acessórias**

A determinação do prazo para recolhimento do tributo e definição das obrigações acessórias *não serão matérias exclusivas da lei*, podendo ser estabelecidas por qualquer outro meio da *legislação tributária*.

Tal entendimento vem estampado no art. 160 do CTN ao designar a regra de 30 dias para vencimento do tributo, quando a **legislação tributária não fixar o tempo do pagamento**.

Nesse mesmo sentido, **as obrigações acessórias** se caracterizam como prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação (formalidades, certidões, inscrições, livros etc.) definidas também pela **legislação tributária** (art. 113, § 2º, do CTN).

Estudaremos em capítulo próprio (Capítulo 8) que a expressão **legislação tributária** corresponderá ao gênero que comporta como espécies: leis, tratados e convenções internacionais, decretos e as normas complementares (art. 96 do CTN).

Desse modo, qualquer dessas espécies poderia ser utilizada para fixar o prazo do vencimento do tributo ou as respectivas obrigações acessórias, não apenas reservando-se aos auspícios da lei.

e) **Atualização monetária:**

Considerando as perdas econômicas da moeda, em face dos índices inflacionários, os

tributos precisam sofrer constantes atualizações monetárias que mantenham o poder aquisitivo das fazendas para enfrenar as respectivas despesas públicas.

Na legislação aplicável ao tributo em espécie, encontraremos o índice oficial para sua correção. Entre alguns exemplos, a aplicação da taxa Selic para o Imposto sobre a Renda (IR) ou o índice IPCA para o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) em muitos municípios.

Pois bem. A realização de atualização, em respeito aos *índices oficiais de correção monetária*, **NÃO** corresponde ao aumento da carga tributária e, como tal, não necessitam de lei, podendo ser fixado por ato do poder executivo (art. 97, § 2º, do CTN).

Em termos mais simples, tratando-se de mera atualização monetária, ato do poder executivo pode autuar como mecanismo de desburocratizar a organização administrativa fiscal.

Por outro lado, caso o índice aplicado pelo poder público supere o aquele oficial, não será enquadrado como mera atualização, mas sim verdadeiro aumento do tributo, necessitando da edição de lei.

Imaginemos determinado prefeito municipal pretendendo aplicar percentual de 15% ao IPTU por meio de decreto, contrariando o IPCA aplicado em apenas 12%. Tal decreto seria inconstitucional, pois se trataria de aumento tributário disfarçado de atualização.

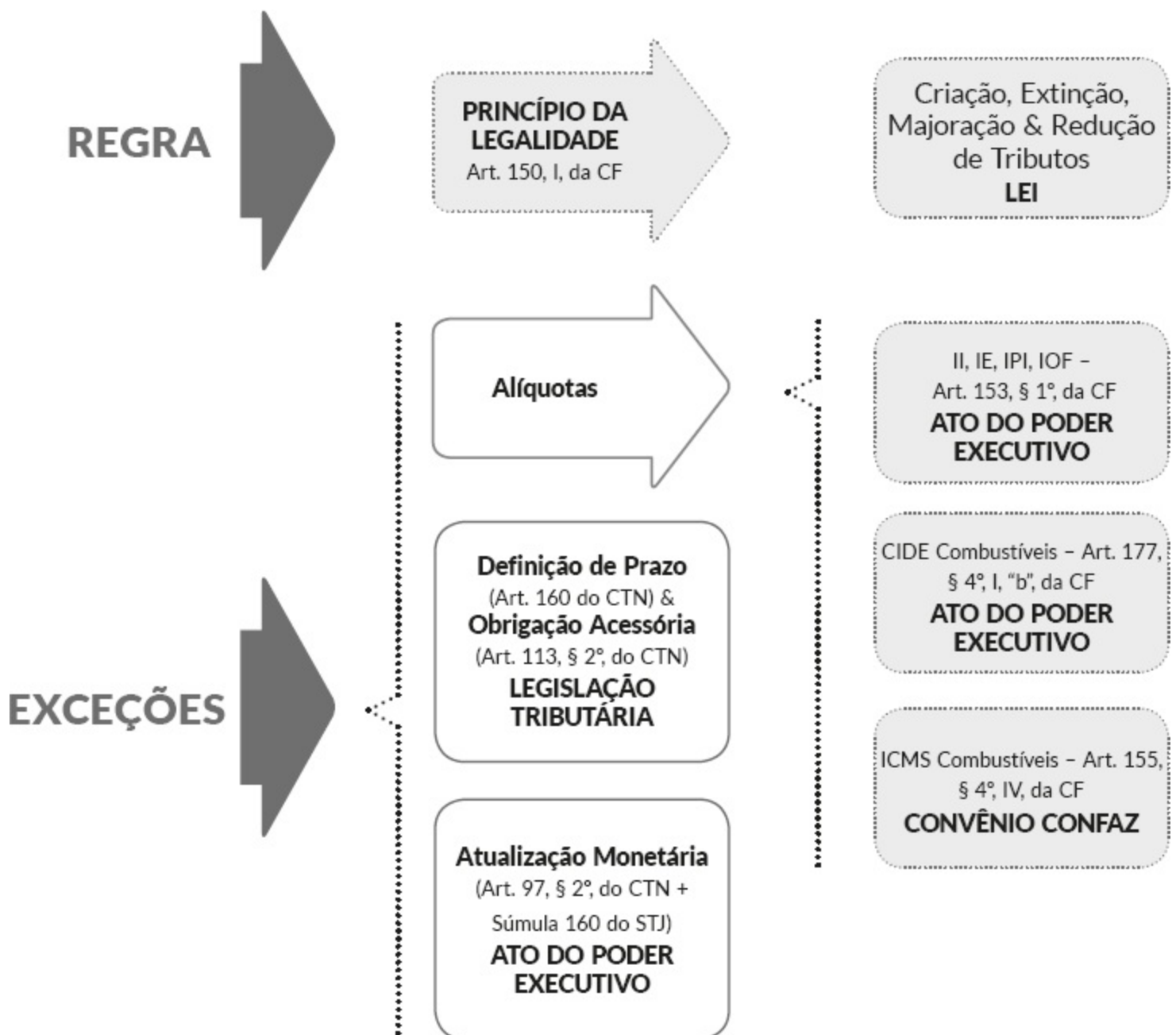
Nesse sentido:



Súmula

Súmula 160 do STJ – É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

5.2.3 Organograma facilitado da legalidade



5.3 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

5.3.1 Características

A isonomia no direito tributário nada mais é do que a igualdade do direito constitucional. O art. 5º da Constituição Federal determina em seu *caput* que “todos são iguais perante a lei, sem qualquer distinção de natureza...”, garantindo o direito do cidadão a essa igualdade.

Dentro do sistema tributário nacional, o art. 150, II, da Carta Magna externa regra de **proibição** quanto a *União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente*.

A intenção do legislador constituinte seria no sentido de vedar a utilização, pelo Poder Público, da tributação como mecanismo para realização de abusivas atividades discriminatórias, pretendendo beneficiar indevidamente alguns contribuintes ou mesmo prejudicar outros.

Segundo o mesmo dispositivo constitucional, também não seria possível realizar **distinção em**

razão de ocupação profissional ou função exercida pelos sujeitos, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

O objetivo dessa determinação estaria em obstar a concessão de indevidos benefícios fiscais:

1. Em razão de cargos públicos: classe de políticos, magistrados, procuradores etc.;
2. Pela modificação da nomenclatura dos rendimentos recebidos: apenas mudando o nome da verba remuneratória para fugir a normal tributação (atribuir denominação de indenização com objetivo de não pagar IR).

Por outro lado, a doutrina humanista constitucionalista afirma que o princípio da igualdade também deve ser encarado como forma de alcance e aplicação da justiça social. Para tanto, em específicas situações, poderá concluir em tratativas diferenciadas visando a isonomia.

Para melhor explicar tal contexto, muito vale a utilização da célebre frase do Jurista *Rui Barbosa* ao caracterizar o princípio da igualdade como “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida em que eles se desigalam”.²

De fato, alguns contextos econômicos e sociais designam que a verdadeira igualdade só seria alcançada ao realizar ponderações de valores e da condição estrutural de cada sujeito, repercutindo ainda na sua relação tributária.

O próprio texto constitucional estabelece algumas medidas de tratamentos tributários diferenciados, exatamente objetivando alcançar a isonomia. Vejamos algumas delas:

- a) art. 43, § 2º, III, da CF: estabelece a possibilidade de a União conceder incentivos fiscais pa *desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais*;
- b) art. 146, III, “c” e “d”, da CF: instituição de tratamento adequado às *Sociedades Cooperativ* bem como tratativa diferenciada e favorecida para as *Microempresas e Empresas de Pequeno Porte*;
- c) art. 155, § 6º, II, da CF: possibilidade de instituição de alíquotas do IPVA de maneira diferenciada em função do *tipo ou utilização do veículo*;
- d) art. 195, § 9º, da CF: Alíquotas e Bases de Cálculo de Contribuições Sociais de forma diferenciada, em razão da *atividade econômica, utilização intensiva de mão de obra, porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho*.

Dessa forma, concluímos que o princípio da isonomia tributária determina que os contribuintes recebam do poder público mesmo tratamento quando em situações equivalentes, podendo, entretanto, existir diferenciação tributária em pontuais casos de desigualdades, objetivando ajustá-las.

5.3.2 Aplicação na capacidade contributiva

A **isonomia** tributária também será utilizada como elemento base para a existência de outro importante princípio constitucional tributário: **o princípio da capacidade contributiva**.

Disciplina o § 1º do art. 145 da CF, *in verbis*:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Conforme explicita a norma, seria possível analisar, na incidência dos impostos, elementos *pessoais do contribuinte* no que diz respeito a sua *capacidade econômica*, estudando seus direitos individuais, patrimônio, renda e atividades.

Nesse contexto, a utilização da isonomia permitiria a análise da quantidade de riquezas disponíveis ao contribuinte na determinação do dever de pagar maior ou menor carga tributária. Permitiria a graduação da capacidade em suportar maior dever de pagar tributos.

Como clássico exemplo da aplicação desse princípio, podemos citar a incidência do Imposto sobre a Renda (art. 43 do CTN), em que suas alíquotas serão progressivas na medida em que o contribuinte passar a obter maior renda ou provento de qualquer natureza (art. 153, § 2º, I, da CF).

Ressalte-se que, apesar de o dispositivo condicionar a aplicação dessa capacidade contributiva apenas para a espécie tributária **impostos**, o STF já assentou entendimento estendendo também para as demais espécies, a exemplo das **taxas e da COSIP** (RE 232.393/SP e RE 573.675/SC).

Quanto à aplicação desse princípio, vejamos alguns aspectos já estabelecidos e julgados:

a) **Aplicação nos impostos reais:**

Quando estudamos a classificação dos tributos, designamos entre elas a existência daqueles ditos como *Reais e Pessoais*. O primeiro apenas levaria em consideração a riqueza manifestada (*Res = Coisa*), não se importando para com o contribuinte que pagará a exação. Já no segundo, realizará a análise do contribuinte e suas condições pessoais em arcar com a carga tributária.

Nessa linha de raciocínio, inicialmente o Supremo Tribunal Federal compreendia que o princípio da capacidade contributiva não deveria ser aplicável aos impostos reais (apenas aos pessoais), afastando a possibilidade de progressividade no ITBI e IPTU.³

Ocorre que, em julgados mais recentes, o mesmo Supremo vem decidindo pela aplicação “sempre que possível” dos elementos *pessoais* também nos impostos *reais*, tendo, inclusive, possibilitando a **progressividade no ITCMD** (RE 562.045/RS).

Assim, a tendência determina que o STF caminhará no sentido de adotar o princípio da



Jurisprudência

Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei estadual: **progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens e direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da Constituição da República. Princípio da igualdade material tributária. Observância da capacidade contributiva.** Recurso extraordinário provido (RE 562.045, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Rel. p/ acórdão Min. Cármen Lúcia, j. 06.02.2013, DJe-233, divulg. 26.11.2013, public. 27.11.2013, Ement. vol-02712-01, p. 1).

b) Aplicação no “pecunia non olet”:

Os princípios da isonomia e capacidade contributiva também detêm específica relação com o princípio do “pecunia non olet” (dinheiro não cheira).

Estudado no início dessa obra, esse específico princípio determina que a análise do fato gerador da obrigação tributária será realizada com abstração em relação à validade jurídica dos atos ou efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (art. 118 do CTN).

A relação advém da existência de tributação sobre atividades originalmente ilícitas que geram o dever de pagar tributos. Se, por exemplo, determinado sujeito recebe renda com a exploração de *jogos de azar* (contravenção penal), deverá pagar o Imposto sobre a Renda do mesmo modo que um trabalhador honesto pagará.

Nesse contexto, reside a aplicação da isonomia, pois ambos os sujeitos estão em situação de igualdade para efeitos tributários e receberam o mesmo tratamento.

c) Isenção ao servidor público:

Alguns entes políticos insistem no estabelecimento de isenções tributárias para determinados contribuintes, valendo-se da condição pessoal de servidor público deles.

Evidentemente que tal previsão fere a isonomia tributária, pois o próprio inciso II do estudado art. 150 da Carta Magna veda a concessão de tratamento diferenciado pela mera ocupação profissional do contribuinte (AI 157.871/RJ).

Por outro lado, se esse benefício estiver aliado a outras condicionantes (baixa remuneração do servidor, por exemplo) até poderia ser concedido sem prejudicar a norma principiológica.

d) Profissões regulamentadas no Simples Federal:

A anterior lei do *simples federal* (Lei 9.317/1996) determinava que as sociedades de profissões regulamentadas (profissionais liberais) não poderiam se beneficiar dessa sistemática favorecida no recolhimento dos tributos.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade, alegando que seria possível tal exclusão em face da ausência de concorrência direta entre os profissionais liberais (a especialização do advogado, médico, engenheiro, dentre outros, é que contará no momento da contratação), não necessitando dessa proteção (ADI 1.643).

Atente-se que atualmente muitas profissões regulamentadas já se beneficiam com a tributação favorecida do *supersimples* (Lei Complementar 123/2006 e legislações esparsas).

5.4 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

5.4.1 Características

O **princípio da segurança jurídica** relaciona-se com o desdobramento de três específicas regras em favor dos contribuintes, quais sejam: a **Irretroatividade**, a **Anterioridade Anual** e a **Anterioridade Nonagesimal**.

Em verdade, a expressão **segurança jurídica**, no direito tributário, tem amplitude bem maior que apenas as três citadas regras, expressando todo o sistema normativo de proteção aos sujeitos integrantes dessa relação, em nível constitucional ou infraconstitucional.

Entretanto, com fundamento na doutrina pátria, a previsão estampada no art. 150, III, “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal, passou a receber a denominação de **princípio da segurança jurídica** ou mesmo de **princípio da não surpresa**.

Independente da denominação aplicável, essas regras visam externar proteção ao contribuinte para não ser “**surpreendido**” com a criação ou elevação da carga tributária e imediata cobrança, bem como a exigência sobre situações anteriores à própria instituição tributária.

A “**segurança jurídica**” reside, portanto, na aplicação de novas cargas tributárias apenas aos fatos geradores futuros e concedendo prazo razoável no início de sua incidência.

Passemos agora à análise dessas alíneas, *facilitando* as especificidades de cada regra.

5.4.2 Irretroatividade

De forma geral, o ordenamento jurídico nacional adotará, como regra, o *respeito aos sistemas jurídicos passados*, consagrando a estabilidade das relações já concluídas sob o manto de leis anteriores.

Esse respeito também garante a estabilidade das relações econômicas e sociais no Estado Brasileiro, evitando que novas leis possam modificar a essência daquelas já finalizadas.

A garantia ganha nível fundamental no texto constitucional, ao estabelecer que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (art. 5º, XXXVI, da CF⁴).

Correlacionando-o com a esfera tributária, determina o art. 150, III, *a*, da CF, que será **vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado**.

Aqui a segurança concedida pelo constituinte objetiva proibir que o poder público crie novo tributo ou realize a majoração de carga tributária já existente e queira exigir-lhes o pagamento sobre situações anteriores a própria lei, quando sequer existiria **vigência da norma**.

Tomando como exemplo a **criação** de uma nova carga tributária, suponhamos que a União resolva exercer sua competência de impostos e institua (o ainda inexistente) *Imposto sobre Grandes Fortunas* – IGF (art. 153, VII, da CF). Segundo a regra ora estudada, a União não poderá cobrar esse mesmo imposto sobre sujeitos que tiveram grandes fortunas no passado (e que talvez até não tenham mais), devendo incidir apenas para aquelas atuais.

Do mesmo modo, imaginemos agora que o sujeito tenha pagado a alíquota do IPVA de seu veículo no ano anterior em 6% e, em decorrência de posterior modificação da lei instituidora, houve **aumento** para 8%. O respectivo Estado não poderá exigir o recolhimento complementar dos anos anteriores, devendo apenas exigir para os novos fatos geradores posteriores a nova lei.

Apesar de não encontrar-se previsto expressamente no dispositivo constitucional, as hipóteses de **redução** da carga tributária também respeitam o princípio da irretroatividade.

Note, no mesmo exemplo do IPVA, imaginando agora que o Estado tenha **reduzido** a alíquota de 6% para 4%. O contribuinte que havia pagado o maior valor, sob a aplicação da anterior lei, não terá direito a devolução de valores em face da redução.

A fundamentação para a impossibilidade de retroação, nesses casos, dar-se em virtude da disciplina do **lançamento tributário**, determinando sua aplicação conforme a lei vigente na época do fato gerado, ainda que revogada ou modificada (art. 144 do CTN).⁵

A irretroatividade também será localizada na **legislação tributária**, estampada no Código Tributário Nacional, quando estudaremos sua aplicação imediata aos “fatos geradores futuros e aos pendentes” (art. 105 do CTN).

Ressalte-se, ainda, que esse princípio da irretroatividade *não comporta exceções* relativas aos **tributos**, de modo que toda modificação só será aplicável aos próximos fatos geradores.

Entretanto, abordaremos pontuais exceções afetas apenas a **legislação tributária** (art. 106 do CTN) e ao procedimento de **lançamento tributário** (art. 144, § 1º, do CTN).

Por hora, memorize: o tributo não retroage!

Para finalizarmos a explanação desse princípio, ressaltemos pontual discussão ainda latente na doutrina e jurisprudência nacionais: **a aplicação da Súmula 584 do STF**.

Essa súmula data de **1976** e traz redação que parece conflitar com o princípio da irretroatividade



Súmula

Súmula 584 do STF – Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

Como regra, a exigência da declaração de ajustes do IR apenas se daria no exercício financeiro seguinte aquele em corresponde ao calendário base. Em termos mais simples, a declaração do IR ocorrerá no ano posterior ao que o sujeito obteve os rendimentos.

Exemplificando: se o sujeito recebeu rendimentos no ano de 2000, sua declaração foi apresentada no subsequente ano de 2001.

Desse modo, percebe-se que o teor da súmula conflita com o estudado princípio da irretroatividade, pois a lei do ano subsequente seria aplicável aos fatos geradores ocorridos no ano anterior.

Mesmo diante do contexto explanado, essa súmula ainda não foi expressamente expurgada do ordenamento, apesar de o próprio STF já relativizar sua aplicação prática (RE 183.130/PR).



Jurisprudência

Constitucional. Tributário. Imposto de renda. Operações incentivadas. Lei 7.988/89, art. 1º, I. 1. Não é legítima a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/89 que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo exercício. Relativamente a elas, a legislação havia conferido tratamento fiscal destacado e mais favorável, justamente para incrementar a sua exportação. **A evidente função extrafiscal da tributação das referidas operações afasta a aplicação, em relação a elas, da Súmula 584/STF.** 2. Recurso Extraordinário improvido (RE 183.130, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Teori Zavascki, j. 25.09.2014, DJe-225 divulg. 14.11.2014, public. 17.11.2014, Ement. vol-02758-01, p. 1).

5.4.3 Anterioridade anual

O **princípio da anterioridade anual**, também chamado de anterioridade de exercício financeiro ou simplesmente anterioridade, determina proibição aos entes políticos quanto a **instituição ou**

aumento de tributo e exigência no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a respectiva lei (art. 150, III, “b”, da CF).

Exercício financeiro coincidirá com o ano civil (art. 34 da Lei 4.320/1964), correspondendo ao comum calendário adotado, iniciando-se em 1º de janeiro e findando em 31 de dezembro.

Nesses termos, a vedação visa impedir que *União, Estados, Distrito federal e Municípios* realizem a criação ou majoração de tributo e passem a lhes exigir dentro do mesmo ano de publicação da respectiva lei.

Estando o poder público impedido de cobrar-lhes sobre períodos passados, em face da irretroatividade (art. 150, III, “a”, da CF), bem como a impossibilidade no ano da publicação pela anterioridade anual (art. 150, III, “b”, da CF), *resta-lhe aguardar o próximo ano para iniciar a exigibilidade da exação*.

Ressalte-se que essa regra será contada da *publicação* da lei, que pode até já se encontrar vigente no mesmo ano, mas não poderá surtir os seus efeitos para o tributo (**eficácia suspensa**).

A segurança jurídica pretendida pela Carta Magna visa conceder ao contribuinte prazo para adequação orçamentária (empresarial ou familiar) suficientes para suportar o “peso” do novo tributo ou da majoração deles. Em outras palavras, *alertar* o contribuinte que, a partir do próximo ano, sofrerá a incidência de nova carga tributária como forma de lhe conceder período para melhor planejamento financeiro.

Percebendo o motivo dessa regra, a **redução ou extinção** da carga tributária *não* se submeterá as **regras de anterioridade** (anual e/ou nonagesimal), pois estaria beneficiando o contribuinte.

Na anterioridade anual, encontraremos algumas **EXCEÇÕES** que permitirão a aplicação da nova carga tributária (criação ou aumento) ainda no mesmo exercício financeiro.

Considerando sua exaustiva exigência em certames (concursos públicos e exames), vejamos essas importantes exceções:

- a) **Exceções constitucionais:** a própria Constituição Federal estabelece, em alguns dispositivos, exceções a essa regra da anterioridade anual, levando em consideração medidas de urgência (calamidade/guerra) ou mesmo políticas de proteção extrafiscal da tributação. De forma *facilitada*, encontraremos:
 - a.1) art. 150, § 1º, da CF: **Empréstimos Compulsórios para Calamidade Pública e Guerra** (art. 148, I, da CF), **Imposto de Importação – II, Imposto de Exportação – IE, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto sobre Operações Financeiras – IOF** (art. 153, I, II, IV, V, da CF) e **Imposto Extraordinário de Guerra – IEG** (art. 154, II, da CF);
 - a.2) art. 155, § 2º, IV, “c”, da CF: **redução e reestabelecimento das alíquotas do ICMS-Combustíveis;**

a.3) art. 177, § 4º, I, “b”, da CF: **redução e reestabelecimento das alíquotas da CIDE Combustíveis**;

a.4) art. 195, § 6º, da CF: **instituição ou modificação das Contribuições Sociais da Seguridade Social**.

- b) **Modificação do prazo:** o STF tem entendido que a mera modificação do prazo para recolhimento do tributo, antecipando-o ou postergando-o, não significa aumento da carga tributária, mas apenas gestão das finanças públicas.

Por esse motivo, não se sujeitaria às regras de anterioridades (anual e nonagesimal), ensejando a edição da **Súmula 669 do STF**, elevada a nível vinculante.



Súmula

Súmula Vinculante 50 – Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

- c) **Atualização monetária:** considerando as perdas inflacionárias incidentes sobre o poder aquisitivo da moeda, constantemente será necessária a atualização dos valores tributários.

Nesse contexto, entende o Supremo que a mera atualização monetária, dentro de índices oficiais de correção, não corresponde ao aumento da carga tributária e, consequentemente, não se submete as regras de anterioridade (RE 200.844/PR, RE 193.057/SP, AI 174.261/SP).

- d) **Retirada de desconto e revogação de isenção:** o inicial entendimento do STF foi no sentido de afastar a aplicação das anterioridades, pois descontos ou isenções seriam benefícios concedidos voluntariamente pelo ente tributante.

O raciocínio aplicado pela corte estaria atrelado à concepção de que o contribuinte já detinha conhecimento sobre o valor total da carga tributária, ainda que fossem a ele concedidos tais benefícios.

Assim, a retirada desses benefícios não ocasionaria surpresa (não existiria aumento de tributo), não se submeteriam às regras de anterioridade (ADI 4.016/PR, RE 204.062/ES).

Entretanto, em recente julgado, esse mesmo Supremo acabou por *retomar a aplicação das anterioridades nos casos de revogação de benefícios fiscais* (desconto, isenção, redução da base de cálculo), valendo-se da máxima do “aumento indireto” da carga tributária (RE 564.225/RS).



Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Decretos nº 39.596 e nº 39.697, de 1999, do Estado do Rio Grande do Sul. Revogação de benefício fiscal. Princípio da anterioridade. Dever de observância. Precedentes. Promovido **aumento indireto** do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. Multa. Agravo. Artigo 557, § 2º, do Código de Processo Civil. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil (RE 564.225 AgR, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 02.09.2014, DJe-226 divulg. 17.11.2014, public. 18.11.2014).

Por fim, o art. 62, § 2º, da CF determina que “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”.

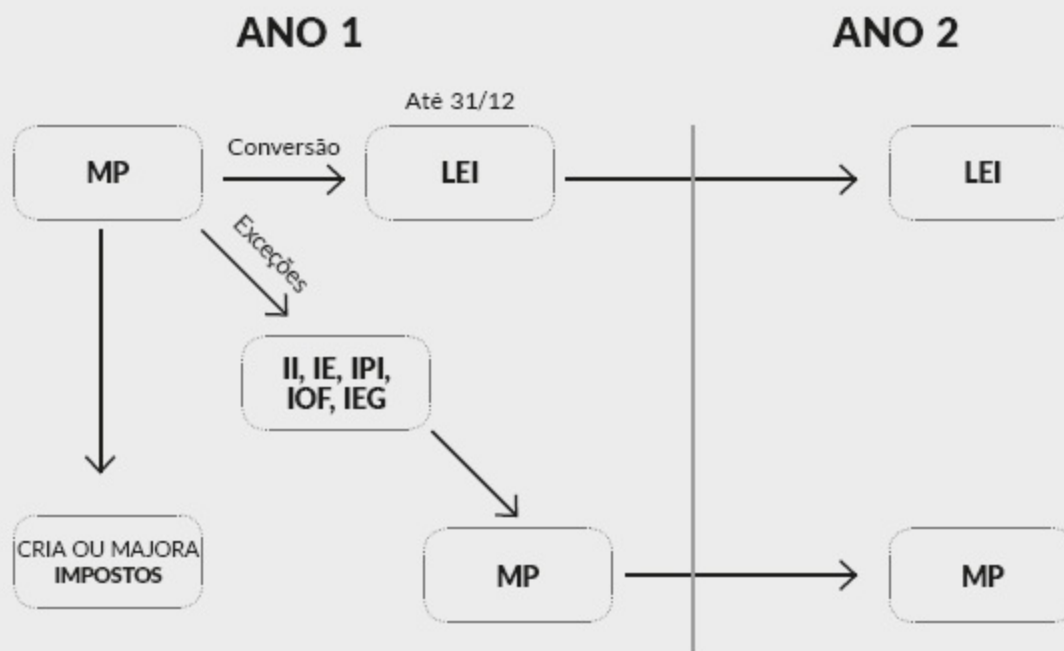
Essa regra é denominada pela doutrina do direito tributário como **anterioridade da medida provisória**, determinando a necessidade da **MP** que cria ou aumenta **IMPOSTOS** seja convertida em **LEI** até o final do ano em que foi editada para que possa produzir efeitos no ano subsequente.

Observando o citado parágrafo, verifica-se que tal regra restringe-se aos *impostos*, e não todas as espécies tributárias, além de comportar algumas exceções.

Com efeito, não necessitarão de conversão da **MP** para produção de efeitos no exercício financeiro seguinte: **Imposto de Importação (II)**, **Imposto de Exportação (IE)**, **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**, **Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)** e o **Imposto Extraordinário de Guerra (IEG)**.



facilitando



5.4.4 Anterioridade nonagesimal

A regra da **anterioridade nonagesimal**, também denominada de noventena ou anterioridade mitigada, determina que *União, Estados, Distrito Federal e Municípios não poderão exigir criação ou aumento de tributo antes de transcorrido noventa dias da data em que tenha sido publicada a respectiva lei instituidora* (art. 150, III, “c”, da CF).

Essa regra constitucional originou-se nas **Contribuições Sociais da Seguridade Social** (art. 195, § 6º, da CF), estendida como regra para todas as espécies tributárias por meio da Emenda Constitucional 42, de 2003.

O motivo para esse acréscimo foi bem simples: *apenas as regras de irretroatividade e anterioridade anual não conseguiam consagrar a verdadeira segurança jurídica!*

Por meio da **irretroatividade**, verificamos que não poderia ser cobrado tributo em relação a fatos geradores anteriores a nova lei, ao passo em que a **anterioridade anual** proíbe a exigência no mesmo ano de publicação da lei (passando a aplicação para o próximo ano).

Diante desses fatos, indaga-se: **E se o tributo fosse criado/majorado no dia 17 de dezembro? Já seria ele exigível no próximo 1º de janeiro?**

Aplicando-se os estudados princípios, percebemos que a exigência em 1º de janeiro *respeitaria a irretroatividade e a anterioridade anual*.

Entretanto, considerando o transcurso de poucos dias para a *virada do ano*, não estaria sendo concedido ao contribuinte razoável prazo para organização de suas finanças e o pagamento correto

da exação tributária.

Assim, como forma de externar mais uma “**segurança jurídica**” ao contribuinte, a referida EC 42/2003 determinou um prazo **mitigado** (menor) que deve ser respeitado pelo poder público para a cobrança da nova carga tributária.

Esse prazo mínimo será de 90 dias, também contados da publicação da lei, que impedem a exigência da nova carga tributária (**eficácia suspensa**).

No exemplo outrora citado, a cobrança não ocorrerá já em 1º de janeiro, mas sim será deslocada para meados do mês de março.



Atenção

Ambas as anterioridades (anual e nonagesimal) existem como regra no nosso ordenamento e contam-se do mesmo momento: **a publicação da lei**. A aplicação **não** consistirá na inicial utilização da anterioridade (anual) para, só após, iniciar-se a outra (noventena). Ambas serão aplicadas ao mesmo tempo e iniciando-se no mesmo momento da publicação. Assim, caso um tributo venha a ser criado no início do ano (ex.: junho do ano 01), alcançará primeiro o prazo de 90 dias (ex.: setembro do ano 01), mas ainda não poderá ser exigível em face da anterioridade anual (ex.: ficará para 1º de janeiro do ano 02).

A jurisprudência do STF também adota a aplicação da anterioridade nonagesimal nos casos relacionados à criação ou majoração de tributos por meio da Medida Provisória.

Nos termos do art. 62, §§ 6º e 7º, da CF, o prazo de duração da medida provisória será de 60 dias, prorrogáveis por mais 60 dias, totalizando 120 dias máximos até sua conversão em lei.⁶

Para o Supremo, a contagem ocorrerá desde o momento da publicação da MP, atingindo os 90 dias após a prorrogação sem modificação substancial no seu texto (AI 749.301/SP, RE 169.740/PR, RE 487.475/RJ).

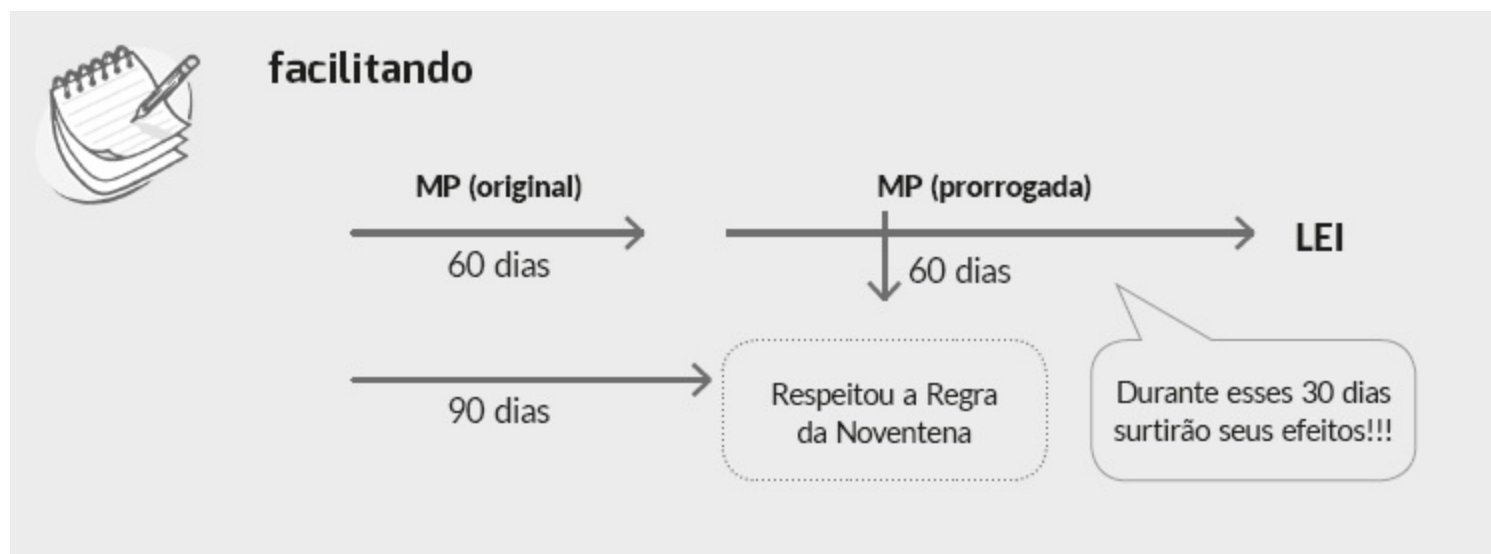
Entretanto, não podemos nos esquecer de conjugar a aplicação da específica regra de **Medida Provisória nos impostos**, em que existe a necessidade de *conversão em lei* até o último dia do ano, com ressalvas (art. 62, § 2º, da CF).



Jurisprudência

Agravo interno em agravo de instrumento. Tributário. Contribuição para o PIS. 2. Efeitos do julgamento da ADI 1.417. Inconstitucionalidade do art. 18 da Lei 9.715/98,

que contrastava a disposição do art. 195, § 6º, da Constituição Federal. O preceito invalidado remete-se a proposição tributária disposta inicialmente na MP 1.212/95 (e reedições). 3. Ausência de solução de continuidade normativa durante o processo legislativo que resultou na Lei 9.715/98 a partir da MP 1.212/95. 4. **Anterioridade nonagesimal cumprida durante período no qual a novel norma tributária ainda era enunciada por medida provisória. O prazo de noventa dias conta-se da publicação primitiva do enunciado prescritivo que cria ou majora tributo.** Precedentes de ambas as turmas e do Plenário do STF. 5. Propósito procrastinatório da agravante. Multa do art. 557, § 2º, do CPC. Agravo regimental a que se nega provimento (AI 749.301 AgR, 2.ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 07.06.2011, DJe-118 divulg. 20.06.2011, public. 21.06.2011, Ement. vol-02548-02, p. 350)..



Em síntese, além do respeito aos princípios da irretroatividade e anterioridade anual, **o poder público só poderá exigir a nova carga tributária (criação/aumento) após o transcurso do prazo de 90 dias da publicação da lei respectiva.**

Ressalte-se que esse período somente será aplicável nas situações em que o contribuinte necessita de segurança jurídica, não se aplicando nos casos de **redução ou extinção dos tributos**. Nessa situação, a aplicação será imediata por se tratar de verdadeiro benefício.

À semelhança da anterioridade anual, também existem importantes **exceções à regra da anterioridade nonagesimal**. De forma *facilitada*, passemos a análise delas:

- a) **Exceções constitucionais:** novamente levando em consideração medidas de urgência ou protetivas (finalidade extrafiscal da tributação), o art. 150, § 1º, da CF determina situações em que não haverá a aplicação do prazo de noventa dias, a saber: **Empréstimos Compulsórios para Calamidade Pública e Guerra** (art. 148, I, da CF), **Imposto de**

Importação – II, Imposto de Exportação – IE, Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR, Imposto sobre Operações Financeiras – IOF (art. 153, I, II, III, V, da CF) e **Imposto Extraordinário de Guerra – IEG** (art. 154, II, da CF), bem como a fixação da **base de cálculo do IPVA e IPTU** (arts. 155, III, e 156, I, da CF).

- b) **Modificação do prazo e atualização monetária:** seguindo as mesmas observações já explanadas na anterioridade anual, também serão aqui aplicadas. Assim, a mera modificação de prazo ou atualização monetária não significaria um aumento da carga tributária e, conseqüentemente, não necessita esperar o prazo de 90 dias.
- c) **Retirada de desconto e revogação de isenção:** reiterando os argumentos desenvolvidos na anterioridade anual, o STF consagrava entendimento de que a retirada dos descontos ou revogação de isenção não respeitaria as anterioridades. Entretanto, em recente julgado, passou a aplicar as anterioridades (anual e nonagesimal), sob argumento de que seriam **aumentos indiretos** da tributação (RE 564.225/RS).

5.4.5 Aplicação das anterioridades

Conforme relatamos, a anterioridade anual e nonagesimal vivem, como regra, harmonicamente e serão aplicadas de forma conjunta, ambas contando da mesma data: **a publicação**.

Dentro desse contexto, observamos que a intenção do constituinte seria a de conceder prazo para que o contribuinte realizasse seu planejamento financeiro e honrasse a carga tributária. Para tanto, deverá o poder público respeitar o exercício financeiro e, pelo menos, noventa dias.

Vejamos alguns exemplos quanto a regra dessa aplicação:⁷

Publicação da Lei (Cria ou Aumenta)	Anterioridade Anual	Anterioridade Nonagesimal	Prevalece / Data da Exigência
17.03.X1	01.01.X2	17.06.X1	Anual 01.01.X2
22.11.X1	01.01.X2	22.02.X2	Nonagesimal 22.02.X2
25.09.X1	01.01.X2	25.12.X1	Anual 01.01.X2

5.4.6 Organograma da segurança jurídica

ANO 0

ANO 1

ANO 2

Irretroatividade

art. 150, III, "a", da CF
(sem exceções)



Anterioridade anual

art. 150, III, "b", da CF
(existem exceções)

Lei

(cria ou aumenta o tributo)

01.01

17.12

17.03

90 dias

**Anterioridade
Nonagesimal**

art. 150, III, "c", da CF
(existem exceções)

QUADRO DE EXCEÇÕES CONSTITUCIONAIS DAS ANTERIORIDADES

ANUAL	NONAGESIMAL
Empréstimos Compulsórios (Guerra ou Calamidade) (art. 148, I, da CF)	Empréstimos Compulsórios (Guerra ou Calamidade) (art. 148, I, da CF)
IEG (art. 154, II, da CF)	IEG (art. 154, II, da CF)
II, IE, IPI, IOF (art. 153, I, II, IV, V, da CF)	II, IE, IR, IOF (art. 153, I, II, III, V, da CF)
Cont. Sociais Seguridade Social (art. 195, § 6º, da CF)	
ICMS + CIDE – Combustíveis (art. 155, § 4º, IV, “c”, da CF) (art. 177, § 4º, I, “b”, da CF)	Base de Cálculo IPVA & IPTU (art. 155, III, da CF) (art. 156, I, da CF)

5.5 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

5.5.1 Características

Conforme estabelece o art. 150, IV, da Constituição Federal, é **vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir tributo com efeito confiscatório**.

Essa determinação tem por base os direitos e garantias fundamentais do cidadão, no sentido de proteger o **direito de propriedade** previsto no *caput* do art. 5º da CF, bem como em seu inciso XXII, evitando a utilização de elevada carga tributária que retire esse direito.

O dever de colaborar com a manutenção da máquina pública não pode ser utilizado como fundamento para conceder aos entes políticos o direito de retirar riquezas da população sem respeito a parâmetros mínimos. Um absurdo seria o trabalhador entregar quase a totalidade de suas receitas ao estado e passar necessidades e privações com sua família.

Atualmente, o **confisco** aceito no nosso País seria apenas aquele aplicável a sujeitos que

praticam algum ato ilícito, como forma de punição, perdendo bens para o Estado (art. 5º, XLVI, “b”, da CF).

Entretanto, em sentido oposto, estudamos que *tributo não constitui sanção por ato ilícito* (art. 3º do CTN).

Se o tributo não constitui sanção por ato ilícito e o confisco só existiria como tal, como conclusão lógica: **o tributo não pode ter efeito confiscatório**.



A tributação não poderá passar do razoável à colaboração pública sem privações pessoais dos contribuintes, buscando uma **proporcionalidade** entre aquilo que recebe e o que deverá ser entregue para o Estado.

Por outro lado, apesar de bela a intenção do constituinte, na prática, esse princípio goza de elevado grau de abstração, pois a ausência de parâmetros predeterminados na tributação faz com que, em muitos casos, disfarçadamente a carga seja confiscatória, retirando elevado percentual de riquezas do contribuinte.

O subjetivismo na aplicação desse princípio demonstra que o exercício da interpretação de normas legais será **papel do Judiciário**, aplicando limites ao excesso de arrecadação em casos concretos, bem como legitimando a cobrança do poder público.

Mesmo exercendo tal atribuição, os tribunais também enfrentam dificuldades em compreender a exata noção entre os limites do razoável e do confiscatório.

Nessa linha de dificuldade, o STF entende que a análise do efeito confiscatório da tributação não será realizada utilizando-se apenas de uma espécie tributária, mas sim verificando **todos os tributos** suportados pelo contribuinte a **um mesmo ente político tributante** (ADI 2.010/DF).

Em termos mais simples, a verificação do efeito confiscatório será realizada analisando-se cada esfera tributante (Federal, Estadual, Distrital ou Municipal), percebendo tudo aquilo que cada sujeito deve individualmente a eles.

Tomemos como exemplo os tributos municipais. Se a conjunção do IPTU, ITBI, ISSQN e eventuais taxas não forem elevadas, não haverá efeito confiscatório pelo respectivo município.

Com o devido respeito à posição adotada pela corte, a decisão quanto à adoção da *análise individualizada* acaba por disfarçar a real carga tributária.

Explico.

Nosso sistema tributário comporta pulverização de competências entre as esferas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e com essa análise individualizada dificilmente chegaríamos à noção de “peso” na identificação do efeito confiscatório. De forma diversa, poderíamos encontrar o efeito confiscatório no conjunto de *todas as espécies em todos os entes*.

Outro tema que merece destaque: **A aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias.**

As Fazendas Públicas, em conjunto com parcela minoritária da doutrina, afastavam a incidência da vedação do confisco para as multas tributárias, valendo-se da literalidade do inciso IV do art. 150 da Carta Magna, argumentando que o constituinte apenas haveria vedado o **tributo** ter efeito confiscatório, nada limitando quanto às **multas**.

Considerando que muitos entes políticos estabeleciam (e ainda estabelecem) multas tributárias em percentuais elevadíssimos, questionamentos começaram a chegar ao judiciário, requerendo a extensão do princípio também para as infrações, obstando a cobrança em valores desarrazoados.

Acatando a tese oposta, o Supremo Tribunal Federal adotou posicionamento ampliativo consagrando a vedação ao efeito confiscatório também as multas tributárias. O raciocínio adotado pela corte foi bem simples: reinterpretar o sentido da palavra **tributo**, constante no mencionado inciso, para **Crédito Tributário**.

A expressão **Crédito Tributário** tem previsão no art. 139 do Código Tributário Nacional, correspondendo a denominada **Obrigação Tributária Principal** que, por sua vez, equivale ao pagamento do **tributo** ou **penalidade tributária** (art. 113, § 1º, do CTN).⁸

Assim, a vedação ao efeito confiscatório da tributação obsta que o poder público eleve em excesso a carga tributária, bem como as multas resultantes de ilícitos dessa natureza.



Jurisprudência

Ação Direta de Inconstitucionalidade. §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Fixação de valores mínimos para multas pelo não recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da Carta da República. **A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.** Ação julgada procedente (ADI 551, Tribunal Pleno, Rel. Min.

5.5.2 Perspectivas estática e dinâmica da tributação

Baseando-se em divergentes entendimentos doutrinários, a separação entre perspectivas **estática** e **dinâmica** da tributação objetivam explicar a presença ou ausência de efeitos confiscatórios na tributação. Vejamo-las.

A **perspectiva estática** da tributação se caracteriza por analisar a incidência única do tributo para afastar o elemento confiscatório. Nos tributos que adotam essa perspectiva, a incidência de forma repetida, sobre o mesmo fato gerador, ocasionará intuito confiscatório.

A título de exemplo, imaginemos a *contribuição de melhoria* que incidirá apenas uma vez quando o poder público realizar obra pública que decorra valorização imobiliária. Não haverá repetição do pagamento desse tributo, salvo se realizada nova obra pública que ocasione nova valorização imobiliária.

Já na **perspectiva dinâmica**, valendo-se de ficção jurídica, entende-se que os fatos geradores do tributo se renovaram em determinado momento, surgindo o dever de novamente pagar o tributo. Seriam espécies tributárias de caráter periódico e que, segundo previsão legal, se renovam constantemente.

Aqui, citamos como exemplo o IPTU. O sujeito torna-se proprietário de imóvel uma única vez, mas todo 1º de janeiro será renovado seu fato gerador.

Aplicando-se o pensamento **estático** nos tributos de perspectiva **dinâmica** também encontraríamos o confisco.

No mesmo exemplo citado, compreendendo que o fato gerador do IPTU seria a propriedade de imóvel em área urbana (art. 32 do CTN) aliada à previsão civilista de sua aquisição (art. 1.245 do CC), pela **perspectiva estática** o imposto apenas seria devido uma única vez, no momento do respectivo registro imobiliário, mostrando-se confiscatória as exigências em todos os anos.

Desse modo, para essas espécies tributárias, apenas seria afastada a natureza confiscatória se compreendermos como renovação **dinâmica** de seu fato gerador.

5.6 PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO

5.6.1 Fundamentação

A liberdade de locomoção é garantia individual do cidadão que, em tempo de paz, poderá entrar no território nacional, nele permanecer ou mesmo sair, com seus bens (art. 5º, XV, da CF). Ocorrendo violação ilegal desse direito, específico remédio constitucional do *habeas corpus* estará posto à disposição do lesado (art. 5º, LXVIII, da CF).

Essa garantia fundamental também repercutirá na seara tributária quando o art. 150, V, da CF

determina **proibição** aos entes políticos em “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

Valendo-se desse preceito, não poderá União, Estados, Distrito Federal e Municípios utilizarem os tributos como forma de impedir a locomoção de **pessoas e bens** no nosso País.

Contudo, a própria Carta Magna prevê específica tributação que limita a livre locomoção de **bens** no território nacional, qual seja: **o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS**.

Considerando a especificidade do fato gerador desse imposto ser atrelado ao **elemento comercial**,⁹ não ocorrem grandes discussões quanto à suposta violação desse princípio.

5.6.2 Natureza jurídica do pedágio

Tema polêmico relaciona-se à definição da *natureza jurídica do pedágio*.

Inicialmente, identifica-se, no pedágio, o estudo direcionado à seara do direito administrativo em que, por meio de regimes de concessão e permissão de serviços públicos, o particular realiza a manutenção de via pública. O particular-prestador exigirá da população o pagamento de preço público ou tarifa, quando utilizados.

Entretanto, aplicando-se o princípio tributário em estudo, verifica-se, na parte final do inciso V do art. 150 da CF, que a vedação de utilização dos *tributos* como forma de limitar a locomoção sofre ressalva quanto à “cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

Diante desses fatos, a dúvida surgiu: se o pedágio foi excepcionado da regra de um princípio tributário, seria ele também tributo?

Em iniciais posicionamentos, o Supremo Tribunal Federal exarou entendimento de que o pedágio poderia ser instituído e cobrado pelo **próprio ente político** que realizasse a manutenção de via alternativa.

Prestado esse serviço público, específico e divisível, poderia cobrar a contraprestação **tributária** da modalidade **taxa** (art. 77 do CTN).



Jurisprudência

Constitucional. Tributário. Pedágio. Lei 7.712, de 22.12.88. I.- Pedágio: natureza jurídica: taxa: C.F., art. 145, II, art. 150, V. II.- Legitimidade constitucional do pedágio instituído pela Lei 7.712, de 1988. III.- R.E. não conhecido (STF, RE 181.475/RS, 2ª Turma, Rel. Carlos Velloso, j. 04.05.1999, DJ 25.06.1999, p. 28, Ement. vol-01956-04, p. 754).

Evoluindo seus julgados, em decisão recente, esse mesmo Supremo acabou por **afastar a natureza jurídica de tributo ao pedágio**, designando deter apenas previsão no direito administrativo, ainda que o próprio ente político realizasse a manutenção da via alternativa.



Jurisprudência

Tributário e constitucional. Pedágio. Natureza jurídica de preço público. Decreto 34.417/92, do Estado do Rio Grande do Sul. Constitucionalidade. **1. O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo Poder Público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, consequentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita.** 2. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente (ADI 800, Tribunal Pleno, Rel. Min. Teori Zavascki, j. 11.06.2014, DJe-125, divulg. 27.06.2014, public. 01.07.2014).

Note que, com a recente decisão, perdeu sentido a parte final do inciso V do art. 150 da CF, pois estaria excetuando da regra (vedação de usar tributo para limitar locomoção) algo que não faz parte dela (pedágio não é mais considerado tributo).

Desse modo, apesar da aparente confusão, aconselha-se adotar em provas o atual entendimento do STF no sentido de que **não mais existe pedágio com natureza jurídica de tributo**.

5.7 PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA

A denominação desse princípio deve ser interpretada como indicativo ao leitor de que o poder público não deve realizar atividades obscuras e à margem do conhecimento da população.

A transparência existirá como forma de demonstrar ao cidadão os elementos de sua relação tributária com o fisco, obtendo conhecimento dos tributos de que é contribuinte e exercendo o poder de fiscalização dos atos dos administradores da “coisa” pública.

Segundo explana o § 5º do art. 150 da CF, “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Apesar da previsão constitucional apenas ter mencionado os **impostos**, a Lei 12.741/2012 regulamentou tal princípio e estabeleceu outras espécies além dele, aplicando-se também às contribuições do PIS/PASEP, COFINS e CIDE.

A intenção, portanto, seria esclarecer ao consumidor-contribuinte os tributos que oneram indiretamente aquelas mercadorias e serviços adquiridos, dando-lhes maior transparência sobre o real valor da carga tributária.

Outro bom exemplo de transparência encontramos no mesmo art. 150 da CF, agora no § 6º, ao estabelecer que “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”.

O dispositivo determina que o poder público deverá estabelecer “incentivos fiscais” por meio de **lei específica** que a regule, evitando a utilização de genéricas leis com “camuflados” benefícios tributários em favor de algumas categorias econômicas em detrimento de outras. Se União, Estados, Distrito Federal e Municípios querem conceder esses benefícios enumerados, precisam respeitar a transparência e editar leis compatíveis com eles e de conhecimento inequívoco da população.

Ademais, atente-se que a parte final desse mesmo parágrafo 6º traz pertinente remissão ao art. 155, § 2º, XII, “g”, também da CF, como forma de ressaltar que benefícios fiscais do **ICMS** serão concedidos não por lei específica, mas sim por **convênio no âmbito da CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária**.

A ideia é que os Estados e Distrito Federal deliberem e concedam conjuntamente incentivos a esse imposto, evitado a existência de guerra fiscal.

5.8 PRINCÍPIOS OPONÍVEIS À UNIÃO

5.8.1 Características

Seguindo a sequência estabelecida na Constituição Federal, o art. 151 determina vedações exclusivamente aplicadas à União em três incisos, cada qual explanando específico princípio.

Em todos esses incisos, encontraremos uma ideia comum: limitar o grande poder de tributar da União em todo o território nacional, prestigiar a isonomia e consagrar a autonomia dos entes federados. Analisemos.

5.8.2 Unidade geográfica

O inciso primeiro do art. 151 da CF determina **proibição à União em realizar a instituição de tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro**.

Entre os entes tributantes, a União detém do poder de tributar em todo o território nacional e, desse modo, não poderá realizar discriminações, beneficiando ou prejudicando Estados, Distrito Federal ou Municípios. Observe que tal comando acaba também por prestigiar o já estudado **princípio da isonomia**, já que contribuintes em situações equivalentes devem suportar a mesma carga tributária (art. 150, II, da CF).

A realização de diferenciações tributárias poderia ferir a noção de “pacto federativo” estabelecida no art. 1º da Carta Magna, pois alguns entes se beneficiariam em detrimento de outros, cultivando a existência de desigualdades.

Por outro lado, considerando a vastidão territorial do nosso País, sabemos que existem *regiões geográficas* mais desenvolvidas economicamente e outras que necessitam de incentivos diversos para manutenção da sobrevivência de sua população local. Verificando esse contexto, aduz o art. 3º, III, da CF, que constitui um dos **objetivos fundamentais** de nossa *República* a erradicação da pobreza e a marginalização e redução das desigualdades sociais e **regionais**.¹⁰

Nesses termos, o próprio art. 151, I, da CF designa, em sua parte final, importante *exceção* a esse princípio ao estabelecer que será “admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Um clássico exemplo está estampado nos arts. 40, 92 e 92-A do ADCT ao conceder à **Zona Franca de Manaus** incentivos fiscais para desenvolver economicamente sua região.

Concluindo de forma *facilitada*, compreenderemos que a regra determina a proibição à União em estabelecer tributação diferenciada ao longo de todo o território nacional, podendo, entretanto, realizar incentivos que visem ao desenvolvimento e redução de desigualdades regionais.

5.8.3 Uniformidade na tributação da renda

Segundo estabelece o art. 151, II, da CF, *in verbis*:

Art. 151. É vedado à União: (...)

II – tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

O poder de tributar o acréscimo patrimonial de renda ou proventos de qualquer natureza foi concedido para União Federal (art. 43 do CTN).

Valendo-se desse contexto, o **princípio da uniformidade da tributação** da renda também externa a *isonomia* no direito tributário e objetiva evitar que a União queira se valer desse grande poder para realizar discriminação em duas searas:

- a) **Rendimento dos Servidores:** a União não poderá tributar os rendimentos de agentes público (servidores públicos em geral) dos Estados, Distrito Federal e Municípios em percentual superior aos que determinar para os seus federais;
- b) **Rendimento dos títulos da dívida pública:** do mesmo modo, é vedado à União tributar a receita alcançada nas dívidas públicas dos Estados, Distrito Federal e Municípios em níveis maiores que aquelas fixadas para suas obrigações.

Explicando melhor, quando o particular adquire um *título da dívida pública* estará entregando valores ao Poder Público com a promessa de retorno financeiro no seu resgate. No momento do resgate desses títulos, haverá aplicação de índices de correções que objetivam remunerar os valores pagos. A vedação estaria exatamente na impossibilidade de a União estabelecer tributação mais elevada sobre as rendas obtidas de títulos dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Em ambos os casos narrados, percebe-se que a intenção do constituinte foi evitar que a União obtenha indevidas vantagens sobre os demais entes políticos.

5.8.4 Proibição de isenções heterônomas

Antecipando temas desta obra, a isenção será conceituada como forma de exclusão de crédito tributário, estabelecida em lei, obstando a ocorrência do lançamento tributário (art. 175 do CTN).¹¹

A concessão desse benefício fiscal será, como regra, realizada pelo próprio ente competente para instituição e exigência do tributo.

Trata-se da denominada **isenção autônoma** em que o próprio Poder Público responsável pela criação da exação também poderá lhe excluir.

A proibição estampada no art. 151, III, da CF determina, então, **vedação à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios**, proibindo a realização das denominadas **isenções heterônomas**.

Fácil perceber que a proibição visa afastar a ingerência da União sobre os tributos de competência dos demais entes, prestigiando a autonomia federativa estampada na Carta Magna (art. 18 da CF). Se possível fosse, Estados, Distrito Federal e Municípios teriam sempre que se renderem às vontades políticas do governo federal, sob pena de verem suas receitas tributárias isentadas.

Contudo, tomando como base o próprio texto constitucional, aliado aos entendimentos da jurisprudência, podemos elencar três específicas exceções ao princípio, a saber:

- a) **ISSQN – Exportações:** o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é de competência municipal e incide sobre a prestação de serviços. Segundo estabelece o art. 156, § 3º, II, da CF, **lei complementar (federal de aplicação nacional)** poderia retirar a incidência desse imposto sobre serviços para o exterior. Observe que, nesse caso, não seria o município quem concederia a isenção e sim a União;¹²
- b) **ICMS – Exportações:** o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é de competência estadual. Segundo estabelece o art. 155, § 2º, XII, “e”, da CF, poderia **lei complementar (federal de aplicação nacional)** conceder a isenção do ICMS de **subsidiários** produtos e serviços enviados ao exterior quando não alcançados pela

imunidade tributária. Nessa situação, não seriam os Estados quem concederiam essa isenção, mas sim a própria União.

Ocorre que, apesar de ainda existente a mencionada previsão constitucional, atualmente **todas as mercadorias e serviços** ganharam o benefício mais forte da **Imunidade Tributária** (art. 155, § 2º, X, “a”, da CF), não mais necessitando da concessão de isenções.

Em síntese, apesar de ainda existente previsão quanto à **isenção** do ICMS exportação, hoje todos estão **imunes**;

- c) **Tratados e Convenções internacionais:** a celebração de tratados e convenções internacionais faz parte da realidade do direito tributário e compõe o que estudaremos sobre legislação tributária (art. 96 do CTN).

Conforme a Constituição Federal, a representação internacional do nosso País será exercida pela União (atuando como *pessoa jurídica de direito público externo*), por meio do *chefe de estado* Presidente da República (art. 21, I, e 84, VIII, da CF).

Nesse contexto, as cortes superiores (STF e STJ) passaram a compreender que nesses acordos internacionais não haveria submissão à vedação estampada no art. 151, III, da CF.

A fundamentação encontra-se na concepção de **soberania** nacional nas relações internacionais, que seria limitada se os demais entes tivessem opinião nas decisões tomadas em acordos desse jaez.

Contextualizando o tema, importantes súmulas externam aqui o poder da União em conceder tais isenções:

Súmula 20 do STJ – A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.

Súmula 71 do STJ – O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM.

Súmula 575 do STF – À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional.

Assim, seria plenamente possível à União conceder isenções heterônomas por meio de tratados internacionais.

5.9 PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO DE PROCEDÊNCIA OU DESTINO

Trata-se de específico princípio estabelecido no art. 152 da CF e que **proíbe os Estados, Distrito Federal e Municípios de estabelecerem diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.**

Observem que tal limitação só alcança **Estados, Distrito Federal e Municípios**, não se aplicando para União, que poderá realizar tratativa diferenciada, a exemplo do explanado desenvolvimento uniforme da região (art. 151, I, da CF).

Assim, não será possível que tais entes realizem embargos de mercadorias provenientes de alguns municípios ou estados, dando carga tributária diferenciada, pois essa atitude também ocasionaria *violação ao pacto federativo*.

Ademais, com base nesse princípio e na isonomia tributária, o STF afastou a possibilidade de Estados e Distrito Federal realizarem a cobrança diferenciada de IPVA, valendo-se apenas do critério origem estrangeira para majoração do imposto (AI 203.845/RJ).

QUADRO SINÓPTICO

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	
CONCEITO GERAL	<p>A Constituição Federal designa específicos princípios que limitam o poder de tributar concedido para União, Estados Distrito Federal e Municípios. A doutrina e jurisprudência nacionais elencam tais princípios como verdadeiras garantias conferidas aos contribuintes.</p> <p>Ressalte-se que a existência desses princípios constitucionais não impede que outras garantias possam ser estabelecidas a nível constitucional ou mesmo infraconstitucional.</p>
PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	<p>Regra: o direito tributário reger-se-á pelo princípio da legalidade, em que a criação/extinção ou aumento/redução dos tributos dependerá da edição de lei (art. 150, I, da CF + arts. 3º e 97 do CTN).</p>
	<p>Exceções: entretanto, a estrita legalidade será relativizada nos seguintes casos:</p> <ul style="list-style-type: none">– Alíquotas do II, IE, IPI, IOF, ICMS (art. 153, § 1º, da CF);– Alíquota do ICMS – Combustíveis (art. 155, § 4º, IV, da CF);– Alíquota da CIDE – Combustíveis (art. 177, § 4º, I, “b”, da CF);– Modificação do prazo para pagamento do tributo (art. 160 do CTN);– Definição da obrigação tributária acessória (arts. 113, § 2º, e 115 do CTN);– Atualização monetária (art. 97, § 2º, do CTN).

PRINCÍPIO DA ISONOMIA	Deve ser dado o mesmo tratamento tributário entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, não sendo possível realizar discriminação com base na denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos, bem como cargo público existente (art. 150, II, da CF).
PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	Também denominado de princípio da “não surpresa”, caracteriza-se pela segurança jurídica relacionada a impossibilidade de exigência de tributos sobre situações passadas, além da concessão de prazo para pagamento de nova carga tributária. Divide-se na irretroatividade, anterioridade anual e nonagesimal (art. 150, III, da CF).
	Irretroatividade: vedação quanto a cobrança de tributos sobre fatos geradores anteriores à vigência da lei (alínea “a”).
	Anterioridade Anual: proíbe a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro (ano) em que tenha sido publicada a lei que lhe instituiu ou aumentou (alínea “b”)
	Anterioridade Nonagesimal: determina a necessidade de respeito ao prazo mínimo de 90 dias, também contados da publicação da lei, para a cobrança de novo tributo ou seu aumento (alínea “c”).
PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO	Exceções: as regras das anterioridades anual e nonagesimal sofrem relativizações estampadas no texto constitucional, autorizando a cobrança no mesmo ano e/ou antes do transcurso de 90 dias (art. 150, § 1º + art. 155, § 4º, IV, “c” + art. 177, § 4º, I, “b” + art. 195, § 6º, da CF).
PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO	O tributo não pode ter efeito confiscatório, exatamente por não ser sanção por ato ilícito (art. 3º do CTN + art. 150, IV, da CF). Para o STF a vedação ao confisco engloba todo o crédito tributário, e, portanto, alcançará os tributos e multas tributárias.
PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO	Consiste na proibição em utilizar o tributo como forma de limitar a locomoção das pessoas no território nacional (art. 150, V, da CF).
PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA	O Poder Público deve demonstrar quais tributos os contribuintes estão pagando, bem como conceder benefícios tributários em leis específicas (art. 150, §§ 5º e 6º, da CF).
	Unidade Geográfica: consiste na proibição da realização de tributação federal diferenciada no território nacional, beneficiando Estados, Distrito

PRINCÍPIOS OPONÍVEIS À UNIÃO	Federal ou Municípios em detrimento de outros. Entretanto, ressalva-se a possibilidade de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, I, da CF).
	Uniformidade na tributação da renda: a União não poderá discriminar agentes públicos ou a dívida pública dos Estados, Distrito Federal ou Municípios por meio da tributação do Imposto sobre a Renda – IR (art. 151, II, da CF).
	Proibição de isenções heterônomas: a União não pode conceder isenção dos tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Atente-se para a existência de verdadeiras exceções no ISS e ICMS exportações, bem como nos Tratados Internacionais (art. 151, III, da CF).
PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO DE PROCEDÊNCIA OU DESTINO	Estabelece que Estados, Distrito Federal e Municípios não podem realizar discriminação, tomando como base a procedência ou destino de determinada mercadoria ou bem, ainda que proveniente do exterior (art. 152 da CF).

QUESTÕES

- Prova: FGV – 2014 – Auditor Fiscal – SEFAZ/MT.** As opções a seguir apresentam princípios expressamente albergados na Constituição da República aprovada em 1988, à exceção de uma. Assinale-a.
 - Princípio da Legalidade
 - Princípio da Isonomia
 - Princípio da Irretroatividade
 - Princípio da Anterioridade
 - Princípio da Anualidade
- Prova: FGV – 2015 – Procurador Municipal – Niterói/RJ.** O Município X publica, em 26 de setembro de 2014, Decreto prevendo que, a partir de janeiro do ano subsequente, a base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) seria reajustada na mesma proporção da inflação do período, sendo ademais majorada em um ponto percentual a alíquota do tributo. Determinado contribuinte questiona o Decreto em tela, alegando que o mesmo vulnera o princípio da legalidade e da anterioridade. A alegação do contribuinte
 - está integralmente correta.
 - está correta em relação ao argumento da ilegalidade, mas incorreta em relação ao argumento da anterioridade.
 - está correta em relação ao argumento da anterioridade, mas incorreta em relação ao argumento da ilegalidade.
 - está correta em relação ao argumento da ilegalidade no que tange à majoração de alíquota, mas incorreta em relação aos argumentos da anterioridade e da ilegalidade atinente ao reajuste da base de cálculo.

e) está integralmente incorreta.

3. Prova: SERCTAM – 2016 – Assistente Jurídico – Advogado – Prefeitura de Quixadá/CE. Julgue os itens abaixo e depois marque a alternativa correta.

- I. O princípio da legalidade tributária comporta atenuação ou mitigações.
 - II. Não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. No caso do IPTU por exemplo, a base de cálculo pode ser atualizada mediante Decreto do Prefeito, ainda, que o índice da atualização seja um pouco superior ao da inflação oficial do governo.
 - III. A atualização monetária do tributo, quando obedecer aos índices oficiais de correção de dado período, devida e publicamente revelados, caracteriza-se inequívoca atualização e não aumento disfarçado de tributo.
 - IV. Divulgado o índice oficial da inflação no ano de 2015, em 15% (quinze por cento). O Prefeito do Município da Cidade X corrigiu, em 31/12/2015, mediante Decreto, a base de cálculo do IPTU em 10% (dez por cento). A nova base de cálculo passou a vigorar em 1º/1/2016. Esta medida é inconstitucional, pois fere o princípio da legalidade estrita e o da anterioridade tributária.
 - V. Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
- a) Os itens I, III e V estão corretos.
 - b) Apenas os itens II e III estão corretos.
 - c) Os itens I, II, III e V estão errados.
 - d) Os itens I, II, III, IV e V estão corretos.
 - e) O item V está errado.

4. Prova: FCC – 2015 – Procurador Autárquico – MANAUSPREV. O Município de Manaus, desejando promover o aumento da base de cálculo do IPTU incidente sobre a propriedade de imóveis localizados em seu território, deverá elaborar norma jurídica que atenda, dentre outros, aos princípios constitucionais da

- a) legalidade, anterioridade e irretroatividade.
- b) legalidade, anterioridade, noventena (ou anterioridade nonagesimal) e irretroatividade.
- c) legalidade, noventena (ou anterioridade nonagesimal) e irretroatividade.
- d) legalidade, anterioridade e noventena (ou anterioridade nonagesimal).
- e) anterioridade, noventena (ou anterioridade nonagesimal) e irretroatividade.

5. Prova: FCC – 2016 – Auditor Fiscal – SEGEP/MA. De acordo com a Constituição Federal, as limitações ao poder de tributar, descritas nos princípios da anterioridade, da irretroatividade, da anterioridade nonagesimal (noventena) e da legalidade aplicam-se à instituição de empréstimos compulsórios com a finalidade de

- a) atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública iminente.
- b) realizar parceria público privada de caráter urgente e de relevante interesse regional.
- c) atender a despesas extraordinárias, decorrentes de iminência de guerra externa.
- d) realizar investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.
- e) atender a despesas extraordinárias, decorrentes de guerra externa.

6. Prova: FCC – 2016 – Direito – AL/MS. Observam os princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal (noventena), os impostos sobre

- a) produtos industrializados e sobre a renda, respectivamente.
- b) produtos industrializados e à fixação da base de cálculo do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, respectivamente.

- c) a renda e à fixação da base de cálculo do imposto sobre propriedade de veículos automotores, respectivamente.
- d) importação de produtos estrangeiros e sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, respectivamente.
- e) a renda e sobre produtos industrializados, respectivamente.

7. Prova: FUNIVERSA – 2015 – Delegado de Polícia – PC/DF. No que se refere ao princípio tributário da anterioridade anual e nonagesimal, assinale a alternativa correta.

- a) Os municípios e o Distrito Federal, ao fixarem a base de cálculo do IPTU, devem respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal.
- b) O princípio da anterioridade anual não incide sobre o imposto sobre produtos industrializados (IPI), isto é, em caso de majoração do tributo, este poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o majorou, desde que respeitado o princípio da anterioridade nonagesimal.
- c) Em se tratando de instituição ou majoração dos tributos sobre o comércio exterior, do imposto sobre importação de produtos estrangeiros e do imposto sobre exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, deve-se observar o princípio da anterioridade anual, isto é, tais tributos só poderão ser cobrados no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou.
- d) Caso haja majoração da alíquota do imposto de renda (IR), é vedado à União cobrar o tributo com a nova alíquota antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que o majorou.
- e) Aplica-se a anterioridade nonagesimal à fixação da base de cálculo do IPVA pelo Distrito Federal.

8. Prova: FCC – 2014 – JUIZ – TJ/CE. De acordo com a Constituição Federal, a alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e de seus derivados, de gás natural e de seus derivados e de álcool combustível – CIDE-COMBUSTÍVEL – poderá ser

- a) aumentada e restabelecida por ato do Poder Legislativo da União, não se lhe aplicando o princípio da legalidade.
- b) reduzida e aumentada por ato do Poder Legislativo da União, não se lhe aplicando o princípio da noventena.
- c) reduzida e aumentada por ato dos Poderes Executivos dos Estados e do Distrito Federal, não se lhe aplicando o princípio da irretroatividade.
- d) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo da União, não se lhe aplicando o princípio da anterioridade.

9. Prova: FCC – 2016 – Advogado – Prefeitura de Teresina/PI. A câmara municipal de um Município brasileiro aprovou lei aumentando a alíquota do ISS. Sancionada pelo prefeito daquele Município, o texto dessa lei foi publicado em 12 de novembro de 2014, uma quarta-feira. O último artigo dessa lei estabeleceu que ela entraria em vigor na data de sua publicação. Com fundamento no que disciplina a Constituição Federal a respeito dessa matéria, essa alíquota majorada poderia ser aplicada a fatos geradores ocorridos a partir de

- a) 12 de novembro de 2014.
- b) 1º de janeiro de 2014.
- c) 1º de janeiro de 2015.
- d) 13 de novembro de 2014
- e) 11 de fevereiro de 2015.

10. Prova: FUNDEP – 2016 – Técnico de Contabilidade – IFN/MG. Associe a COLUNA I com a COLUNA II, relacionando os princípios tributários às suas respectivas definições / descrições, considerando os preceitos da Constituição Federal de 1988.

COLUNA I

- 1. Anterioridade

2. Irretroatividade
3. Legalidade
4. Vedação ao confisco
5. Isonomia tributária

COLONA II

- () É vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.
- () É vedado aos entes federados cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que instituiu.
- () Proíbe distinções arbitrárias entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes.
- () Não se pode cobrar tributo relativo a situações ocorridas antes do início da vigência da lei que as tenha definido.
- () A cobrança de tributos deve se pautar dentro de um critério de razoabilidade, não podendo ser excessiva, antieconômica.

Assinale a sequência CORRETA.

- a) 3 2 4 5 1
- b) 2 1 4 5 3
- c) 4 3 2 1 5
- d) 3 1 5 2 4

11. Prova: CESPE – 2017 – Procurador Municipal – Prefeitura de Fortaleza/CE. A respeito das limitações constitucionais ao poder de tributar, julgue o item que se segue, de acordo com a interpretação do STF.

O princípio da progressividade exige a graduação positiva do ônus tributário em relação à capacidade contributiva do sujeito passivo, não se aplicando, todavia, aos impostos reais, uma vez que, em se tratando desses tributos, é impossível a aferição dos elementos pessoais do contribuinte.

() Certo () Errado

O princípio da anterioridade do exercício, cláusula pétrea do sistema constitucional, obsta a eficácia imediata de norma tributária que institua ou majore tributo existente, o que não impede a eficácia, no mesmo exercício, de norma que reduza desconto para pagamento de tributo ou que altere o prazo legal de recolhimento do crédito.

() Certo () Errado

O princípio da isonomia pressupõe a comparação entre sujeitos, o que, em matéria tributária, é efetivado pelo princípio da capacidade contributiva em seu aspecto subjetivo.

() Certo () Errado

12. Prova: CESPE – 2017 – Delegado de Polícia – PC/GO. Sabendo que, por disposição constitucional expressa, em regra, os princípios tributários e as limitações ao poder de tributar não se aplicam de forma idêntica a todas as espécies tributárias, assinale a opção correta a respeito da aplicação desses institutos.

- a) Apenas aos impostos estaduais aplica-se o princípio que proíbe o estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou seu destino.
- b) A aplicação do princípio da não vinculação de receita a despesa específica é limitada aos impostos.
- c) Em regra, o princípio da anterioridade do exercício aplica-se da mesma forma aos impostos e às contribuições sociais da seguridade social.

- d) O princípio da capacidade contributiva aplica-se sempre e necessariamente aos impostos.
- e) O princípio da anterioridade do exercício atinge, de forma ampla, as hipóteses de empréstimos compulsórios previstas no texto constitucional.

13. Prova: CAIP – 2015 – Procurador – Consórcio Grande ABC. “Sempre que possível, os impostos devem possuir caráter pessoal e serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esse objetivo, identificar, respeitados os direitos individuais e dos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. A assertiva refere-se ao seguinte princípio do direito tributário:

- a) princípio da isonomia ou igualdade
- b) princípio da capacidade contributiva
- c) princípio da vedação ao confisco
- d) princípio da irretroatividade

14. Prova: VUNESP – 2009 – JUIZ – TJ/SP. O art. 150, IV, da Constituição Federal, impõe a vedação ao confisco. Pode-se concluir que

- a) para a caracterização do confisco, é necessário que o imposto tenha por efeito a total supressão da propriedade.
- b) a vedação visa essencialmente proteger a iniciativa privada.
- c) o conceito “efeito de confisco” permite que o Poder Judiciário o reconheça em sede de controle normativo abstrato ainda que se trate de multa fiscal.
- d) a vedação só diz respeito aos impostos.

15. Prova: VUNESP – 2016 – Procurador Jurídico – Prefeitura de Mogi das Cruzes/SP. A jurisprudência tem se posicionado pela inconstitucionalidade das multas moratórias quando superiores a certos percentuais relativos ao valor do tributo, 100%, por exemplo. O fundamento de tal posicionamento assenta-se no princípio constitucional da

- a) não seletividade.
- b) não cumulatividade.
- c) transparência dos atos administrativos.
- d) vedação ao confisco.
- e) uniformidade jurídica da tributação.

16. Prova: FCC – 2016 – Analista Direito – PGE/MT. Um determinado Estado brasileiro, famoso pelas lindas paisagens que ornamentam muitas de suas cidades, estava passando por severa crise econômica. Decidiu, em razão disso, investir fortemente no turismo destas cidades, com a finalidade de atrair pessoas com alto poder aquisitivo e que estivessem predispostas a gastar neste “Estado paradisíaco”. Paralelamente, com o intuito de evitar a afluência e o tráfego de turistas provenientes de unidades federadas com baixo ou nenhum poder aquisitivo, o governo deste “Estado paradisíaco” criou uma exação que denominou de “Taxa Interestadual de Compensação Financeira”, e que tinha o intuito específico de impedir, ou, pelo menos, de reduzir o tráfego de pessoas provenientes de outros Estados sem poder aquisitivo naquelas cidades turísticas do Estado. De acordo com a Constituição Federal, essa taxa

- a) poderia ser cobrada, desde que obedecido o princípio da anterioridade.
- b) poderia ser cobrada, desde que obedecidos os princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal (noventa).
- c) não poderia ser cobrada.
- d) poderia ser cobrada, desde que obedecidos os princípios da anterioridade e da irretroatividade.
- e) não poderia ser cobrada pelo Estado em que se localizam essas cidades, pois a competência para instituir essa

taxa é do Estado de proveniência dos turistas.

- 17. Prova: FGV – 2014 Exame de Ordem Unificado (OAB).** Visando a proteger a indústria de tecnologia da informação, o governo federal baixou medida, mediante decreto, em que majora de 15% para 20% a alíquota do Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros para monitores de vídeo procedentes do exterior, limites esses que foram previstos em lei. A respeito da modificação de alíquota do Imposto de Importação, assinale a afirmativa correta.
- a) Deve observar a reserva de lei complementar.
 - b) Deve ser promovida por lei ordinária.
 - c) Deve observar o princípio da irretroatividade.
 - d) Deve observar o princípio da anterioridade.
- 18. Prova: FGV – 2013 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** A respeito dos Princípios Tributários Expressos e Implícitos à luz da Constituição da República de 1988, assinale a opção INCORRETA.
- a) É vedado à União instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
 - b) O princípio da irretroatividade veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início de vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.
 - c) É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.
 - d) Pelo princípio da anterioridade, para que os tributos possam ser cobrados a cada exercício, é necessária a prévia autorização na lei orçamentária.
- 19. Prova: FGV – 2010 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** Considere a seguinte situação hipotética: lei federal fixou alíquotas aplicáveis ao ITR e estabeleceu que a alíquota relativa aos imóveis rurais situados no Rio de Janeiro seria de 5% e a relativa aos demais Estados do Sudeste de 7%. Tal enunciado normativo viola o princípio constitucional
- a) da uniformidade geográfica da tributação.
 - b) da legalidade tributária.
 - c) da liberdade de tráfego.
 - d) da não diferenciação tributária entre a procedência e o destino do produto.
- 20. Prova: FGV – 2013 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** Assinale a alternativa que indica os impostos cujas alíquotas podem ser majoradas por ato do Poder Executivo, observados os parâmetros legais.
- a) Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).
 - b) Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre a Exportação (IE) e Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).
 - c) Imposto de Renda (IR) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)
 - d) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Imposto sobre a Importação (II).

GABARITO FACILITADO

- 1. Resposta: “letra e”.** Entre os princípios tributários consagrados expressamente no Sistema Constitucional Tributário (arts. 150 a 152 da CF) inexistente princípio da anualidade.
-
- 2. Resposta: “letra d”.** A mera atualização da base de cálculo dos tributos, dentro dos índices oficiais, não equivale à

majoração (art. 97, § 2º, do CTN) e, portanto, não será necessária a edição de lei e respeito aos princípios da anterioridade. Entretanto, tratando-se da majoração da alíquota, o aumento exigirá respeito ao princípio da legalidade (Súmula 160 do STJ).

3. **Resposta: “letra a”.** O princípio da legalidade tributária determina que os tributos apenas seriam instituídos ou majorados mediante a edição de lei (art. 150, I, da CF). Entretanto, a atualização monetária, dentro dos índices oficiais aplicáveis ao tributo, não equivale ao aumento da exação (art. 97, § 2º, do CTN). A edição de ato do poder executivo (decreto) poderia ser utilizada nesses casos de mera atualização, sem ser considerado violação ao princípio da legalidade (interpretação a *contrário sensu* da Súmula 160 do STJ).

4. **Resposta: “letra a”.** Considerando a existência de aumento da carga tributária (e não mera atualização), será necessário respeitar os princípios tributários, tais como: legalidade, anterioridades e irretroatividade (art. 150, I, III, da CF).

5. **Resposta: “letra d”.** As situações autorizadoras para criação dos Empréstimos Compulsórios dividem-se entre guerra externa ou sua iminência, calamidade pública e investimento público em caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148 da CF). Entre as exceções das anterioridades (anual e nonagesimal), apenas configuram-se os casos de guerra e calamidade. Empréstimos Compulsórios para investimento público devem respeito a ambas as anterioridades.

6. **Resposta: “letra e”.** O Imposto sobre a Renda (IR) apenas se excepciona ao princípio da anterioridade nonagesimal, respeitando a regra a anterioridade anual. Já no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ocorrerá o inverso, excepcionado somente da anterioridade anual (art. 150, § 1º, da CF).

7. **Resposta: “letra b”.** O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) excepciona-se ao princípio da anterioridade anual respeitando a nonagesimal. O inverso ocorre com o Imposto sobre a Renda (IR). A base de Cálculo do IPTU e IPVA estão elencados como exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal. O II e IE, diante da perspectiva extrafiscal de proteção, não respeitam ambas as anterioridades (art. 150, § 1º, da CF).

8. **Resposta: “letra d”.** Aplicando-se específicas exceções aos princípios da legalidade e anterioridade anual, a redução e reestabelecimento da CIDE sobre atividades envolvendo combustíveis pode ser feita por ato do poder executivo (decreto) e aplicável no mesmo exercício financeiro (art. 177, § 4º, I, “b”, da CF).

9. **Resposta: “letra e”.** Inexistem exceções aplicáveis ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e, assim, respeitará ambas as anterioridades (anual e nonagesimal). Portanto, o aumento apenas seria exigível a partir de 11 de fevereiro de 2015.

10. **Resposta: “letra d”.** O princípio da legalidade determina a necessidade de lei para criação ou aumento de tributos (art. 150, I, da CF). A anterioridade (anual) determina que o tributo não pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que lhe instituiu (art. 150, III, “b”, da CF). A isonomia tributária veda a realização de distinções arbitrárias entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes (art. 150, II, da CF). A

irretroatividade veda a cobrança de tributos sobre fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que lhe instituiu ou majorou (art. 150, III, “a”, da CF). O princípio da vedação ao efeito confiscatório determina que a carga tributária não pode ser criada de forma desarrazoada ou excessiva (art. 150, IV, da CF).

11. Resposta: “errado, certo, certo”. A Carta Magna não realiza qualquer diferenciação quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva entre impostos reais ou pessoais (art. 145, § 1º, da CF). Nesse sentido, cite-se a Súmula 539 do STF aplicando tal princípio ao IPTU (tipicamente imposto real). A criação ou aumento de tributos deve, em regra, respeitar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal (art. 150, III, “b” e “c”, da CF). Entretanto, a modificação do prazo para recolhimento do tributo não se sujeita a tais limitações (Súmula Vinculante 50). Quanto à redução ou retirada de benefícios tributários, entre eles o desconto, o gabarito não reflete a atual posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal (RE 564.225/RS). O princípio da capacidade contributiva consagra a isonomia tributária, concedendo a possibilidade de se analisar aspectos pessoais do contribuinte (art. 150, II, da CF).

12. Resposta: “letra b”. A Constituição Federal, de forma expressa, apenas retira a vinculação de receita para espécie tributária Impostos (art. 167, IV, da CF). O princípio da não discriminação entre procedência e destino aplica-se aos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 152 da CF). As contribuições sociais da seguridade social excepcionam-se à regra da anterioridade anual (art. 195, § 6º, da CF). O Supremo Tribunal Federal compreende que o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF) não se aplicaria exclusivamente aos impostos, podendo ser estendido a outras espécies tributárias (RE 232.393/SP e RE 573.675/SC). Empréstimos Compulsórios instituído nos casos de guerra externa ou sua iminência e calamidade pública não se sujeitam aos princípios da anterioridade (art. 150, § 1º, da CF).

13. Resposta: “letra b”. Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, § 1º, da CF). Ressalte-se, novamente, que mesmo existindo previsão literal, o mencionado não apenas seria aplicável aos impostos (RE 232.393/SP e RE 573.675/SC).

14. Resposta: “letra c”. A jurisprudência nacional determina a aplicação do princípio do não confisco (art. 150, IV, da CF) para todo o crédito tributário (art. 139 do CTN), englobando a obrigação tributária principal dos tributos e multas (art. 113, § 1º, do CTN). Não existe percentual fixo para identificação do confisco (depende do caso concreto), aplicável em todas as espécies tributárias e protegendo a todos.

15. Resposta: “letra d”. A vedação ao efeito confiscatório (art. 150, IV, da CF) aplica-se a todo o crédito tributário, englobando também a multa tributária (ADI 1.075/DF e 551/RJ).

16. Resposta: “letra c”. Aplicando-se o princípio da liberdade de tráfego, será vedado aos entes políticos instituírem tributos com objetivo de limitar a locomoção das pessoas ou seus bens (art. 150, V, da CF).

17. Resposta: “letra c”. O Imposto sobre a Importação (II) foi enquadrado pela Constituição Federal como exceção aos princípios da legalidade em relação a definição de suas alíquotas (art. 153, § 1º, da CF) e anterioridades anual e nonagesimal (art. 150, § 1º, da CF). Entretanto, não existem exceções que autorizem a retroação de nova carga tributária (art. 150, III, “a”, da CF).

18. Resposta: “letra d”. A única alternativa incorreta é aquela que afirma como princípio da anterioridade a necessidade de prévia autorização orçamentária para cobrança dos tributos em cada exercício. Em verdade a regra da anterioridade determina que a criação ou aumento de tributo não poderá ser exigido no mesmo exercício financeiro (mesmo ano) em que tenha sido publicada a respectiva lei (art. 150, III, “b”, da CF).

19. Resposta: “letra a”. Em regra, a União não poder utilizar a tributação federal para realizar discriminações entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 151, I, da CF).

20. Resposta: “letra d”. Os impostos extrafiscais (II, IE, IPI e IOF) poderão ter alíquotas majoradas por ato do poder executivo, a exemplo do decreto (art. 153, § 1º, da CF).

-
- ¹ Estudaremos detalhadamente o instituto dentro do capítulo referente a Responsabilidade Tributária (Capítulo 11).
- ² Frase utilizada na sua obra *Oração aos Moços* (1920). Disponível em: <http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao>. Acesso em: 7 jun. 2017.
- ³ Vide Súmulas 589, 656 e 668 do STF.
- ⁴ O Princípio da Irretroatividade é considerado garantia concedida do cidadão contribuinte, segundo estabelece a Súmula 654 do STF: “A garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado”.
- ⁵ O estudo sobre as características do *Lançamento Tributário* será abordado dentro do capítulo referente ao *Crédito Tributário* (Capítulo 12).
- ⁶ Esse prazo será suspenso durante o período de recesso do Congresso Nacional (art. 62, § 4º, da CF).
- ⁷ Considerando todos os meses do ano com 30 dias.
- ⁸ Estudaremos em capítulo próprio os temas obrigações tributárias e fato gerador (Capítulo 9).
- ⁹ O indivíduo só pagará esse ICMS se estiver deslocando mercadorias com intenção de venda/mercancia. Se, por exemplo, apenas estiver em viagem com bens pessoais, não pagará qualquer tributação.
- ¹⁰ A União poderá articular ações em complexos geoeconômicos e sociais para redução dessas desigualdades, utilizando-se de isenções e reduções ou diferimento de tributos federais (art. 43, § 2º, III, da CF).
- ¹¹ Ao lado da anistia, a isenção será estudada com profundidade no capítulo denominado de *Exclusão do Crédito Tributário* (Capítulo 15).
- ¹² O art. 2º, I, da Lei Complementar 116/2003 concedeu à isenção e retirou a incidência desse ISSQN na prestação de serviços ao exterior.

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

6.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS E CONCEITO

Ao lado dos princípios tributários, as imunidades também se caracterizam como limitações ao poder de tributar em benefício do cidadão contra a atividade de cobrança realizada pelo poder público.

Para correta compreensão da garantia das imunidades, precisamos antes explicar a conceituação da **hipótese de incidência tributária**.

A **Hipótese de Incidência (HI)**, também denominada de **fato gerador abstrato**, consiste na previsão legal e abstrata de situações eleitas como tributáveis em nossa sociedade.

O CTN define no art. 114 que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Em outras palavras, corresponde ao comando legal que define o dever de pagar determinado tributo. A título exemplificativo, lei estadual instituirá o IPVA, definindo seu fato gerador como a propriedade de veículo automotor.

Quando o sujeito externar no mundo real o comando previsto abstratamente na lei, estará praticando o **Fato Gerador concreto (FG)**, também denominado como fato da **Vida**, nascendo o poder-dever do fisco em realizar o **lançamento tributário (LC)** e cobrar o consequente tributo.¹



facilitando



Compreendidas essas iniciais nomenclaturas, claro perceber que a **não incidência tributária** contrapõe-se ao primeiro desses elementos, deixando de existir tributação desde sua origem.

Essa **não incidência tributária** pode ter origem em três diferentes situações, a saber: **não incidência simples ou pura**; **não incidência pelo não exercício da competência tributária**; e **não incidência pela imunidade tributária**.

A **não incidência simples ou pura** equivalem a todos os casos da **vida** que não foram eleitos como tributáveis. Situações do cotidiano que não autorizam o poder público instituir e cobrar tributos. Exemplificando, o nascimento de um animal ou o “ar” que respiramos ainda não foram eleitos como fatos geradores tributários.

Já a **não incidência pelo não exercício da competência tributária** se caracteriza quando o ente político, detendo competência para tributar determinada situação, não há exerce. Como clássico exemplo, o Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF que, apesar de previsto na CF, não foi instituído pela União.

Quando nos referirmos a **não incidência pelas imunidades tributárias**, tratamos de *delimitações do campo de competência tributária*, elencadas na própria **Constituição Federal** e que afasta o poder de tributar concedido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios sobre alguns **sujeitos e/ou objetos**.

Também denominadas de **competência negativa** ou **regra negativa de competência**, tratam-se de regras estabelecidas na **Carta Magna** que coíbem a incidência de tributos, levando em consideração específicas proteções de cunho econômico ou social.

Em situações normais, deveriam ocorrer a tributação, mas por proteção de índole constitucional esse poder será limitado.

Ainda tomando o IPVA com exemplo, o proprietário de veículo automotor deverá arcar com os custos dessa cobrança. Entretanto, se o veículo pertencer à instituição religiosa, estudaremos que a Carta Magna concede específica **imunidade** que afasta a incidência dos impostos sobre os *templos/entidades de qualquer culto* (art. 150, VI, “b”, da CF).

De forma *facilitada*, podemos conceituar **Imunidade Tributária** como uma não incidência constitucionalmente qualificada ou regra negativa de competência tributária elencada na Constituição Federal.



Atenção

Apesar da afirmação de que imunidades tributárias têm previsão constitucional, ainda **NÃO** encontramos na Constituição Federal a utilização **literal** das expressões “imunidade” ou “imune”, mas apenas equivalentes. Em verdade, essas terminologias são consagradas pela doutrina e jurisprudência nacionais. Exemplificando, podemos citar a previsão estabelecida no art. 150, VI, da CF ao determinar vedação à instituição de impostos sem usar literalmente a palavra imunidade.²

6.2 DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADE E OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS

Considerando a natural confusão realizada pelos operadores do direito, além da corriqueira exigência em certames (concursos públicos e exames), neste momento *facilitaremos* as diferenciações entre distintas modalidades de benefícios tributários utilizados no nosso ordenamento.

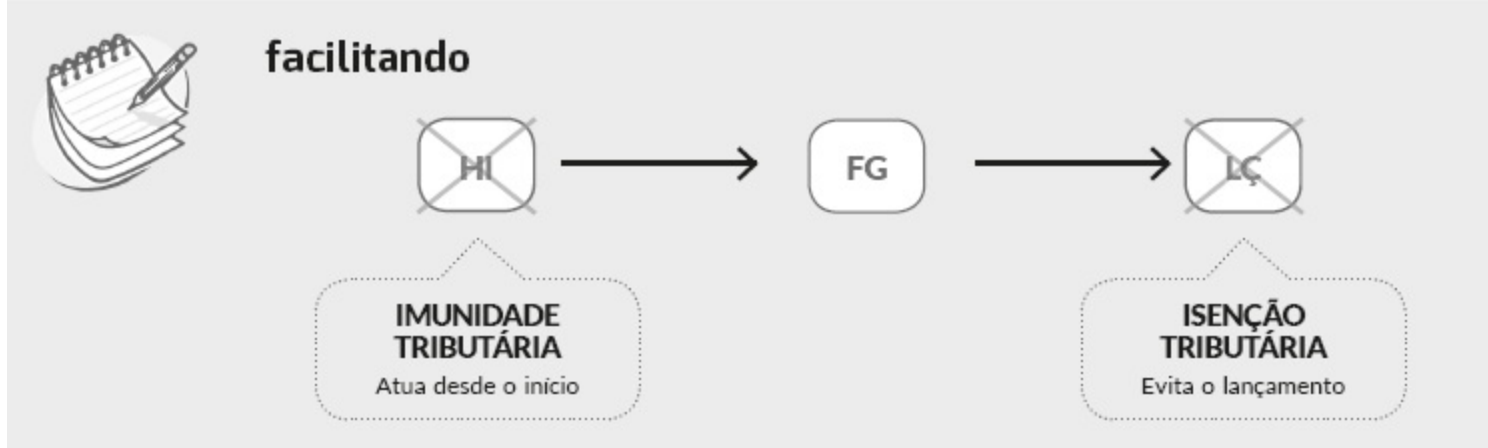
6.2.1 Imunidade e isenção

Apesar de constantemente utilizados como sinônimos, a **imunidade tributária** não se confunde com a **isenção**.

Conforme explanado, a imunidade se caracteriza como uma regra de competência negativa ou não incidência prevista na própria **Constituição Federal**, que protege determinadas pessoas ou bens contra o poder de tributar.

Já na isenção, encontraremos uma espécie de exclusão do crédito tributário (art. 175 do CTN), em que o mesmo ente político responsável pela instituição do tributo resolve, por liberalidade, não realizar sua cobrança e edita lei concessiva desse benefício.

Percebam que a Imunidade Tributária se mostra como regra mais forte, pois não dependerá da vontade do ente tributante e detém previsão **constitucional**, retirando, na origem, à **hipótese de incidência (HI)**. Na Isenção existirá Hipótese de Incidência, mas por ato infraconstitucional **lei** não ocorrerá o lançamento tributário.



A **Imunidade** atua no campo de **delimitação da competência tributária**, vez que obsta, desde o início, a existência de determinada tributação e o ente político, ainda que queira, não poderá instituir e cobrar. No tocante à **Isenção**, sua atuação se liga ao campo do **exercício da competência**, pois ela até existe, só não será utilizada.

Ademais, outras duas importantes diferenciações são observadas na imunidade e isenção: **a interpretação e revogação**.

A interpretação das **Isenções** será realizada de forma literal, segundo disciplina o art. 111, II, do CTN, não cabendo a inclusão de outras pessoas ou objetos além daqueles estabelecidos na lei concessiva. Em termos mais simples, o poder público apenas se vincula com o benefício isentivo que pretendeu conceder.

Por outro lado, tratando-se de norma constitucional, a interpretação dada as **Imunidades tributárias** têm cunho extensivo, gerando elevada inclusão jurisprudencial da regra protetiva para casos análogos.

No que concerne à manutenção do benefício, as regras aplicáveis aos casos relacionados às **Isenções** determinam que não gerarão direito adquirido, podendo ser livremente revogada por se tratar de benefício concedido espontaneamente pelo ente tributante.³

Já nas **Imunidades** tributárias, a previsão constitucional concede-lhes status de *cláusulas pétreas*⁴ de proteção ao contribuinte cidadão, não podendo ser objeto de emenda constitucional para retirada (art. 60, § 4º, IV, da CF).

Com isso, jamais confundam os institutos da **Isenção e Imunidade** no direito tributário.

6.2.2 Imunidade e alíquota zero

Utilizado como instrumento de benefício fiscal, a **alíquota zero** não se confunde com o instituto da **imunidade tributária**.

Em situações pontuais, o poder público modificará a carga tributária pretendendo estimular ou desestimular alguma atividade. Para tanto, poderá reduzir para zero a alíquota de determinado tributo, gerando como resultado crédito tributário também no montante de zero.

A semelhança dos institutos fica apenas na ausência de valores a serem pagos aos cofres públicos, pois detém diferentes características. Na *Imunidade*, não haverá incidência tributária por proteção constitucional, ao passo em que na *alíquota zero* haverá normal incidência e respectivo lançamento, que resultará cálculo com produto zerado.

Geralmente, a redução dessa alíquota ao percentual de zero vem por meio de **ato do poder executivo** (entre eles, o *decreto*) em tributos extrafiscais (II, IE, IPI e o IOF, por exemplo), pretendendo proteger ou estimular atual momento econômico ou social.

6.2.3 Imunidade, redução da base de cálculo e crédito presumido

Outras formas de incentivos fiscais também merecem distinção ao instituto da **Imunidade**, quais sejam: a **redução da base de cálculo** e a concessão de **crédito presumido**.

A **redução da base de cálculo** configura-se quando o poder público, por meio de uma ficção jurídica, reduz o valor da riqueza que incidiria a alíquota. Em outras palavras, concede um *desconto no valor da base de cálculo*, utilizado para se chegar ao montante do tributo devido.

Por exemplo, determinado Município concedendo aos comerciantes redução de 1/4 (um quarto) da base de cálculo do IPTU sobre seus estabelecimentos (abatimento de 25% do valor venal do imóvel). Observe que o desconto não será sobre todo o imposto, mas apenas sobre sua base de cálculo.

Desse modo, a redução dessa base de cálculo não se confunde com a imunidade, exatamente pelo fato de não abarcar a integralidade do tributo, bem como por ter previsão infraconstitucional (lei ou ato do poder executivo).

No que concerne ao **crédito presumido**, trata-se mais uma vez de benefício fiscal, utilizado nos tributos indiretos que respeitam a sistemática da não cumulatividade. Por meio dessa benesse, o poder público concede créditos a serem abatidos em operações posteriores, ainda que aquele contribuinte não tivesse direito aos mesmos.

Como exemplo, o ICMS sobre operações isentas não geraria direito ao crédito, pois o contribuinte nada pagou. Entretanto, a legislação poderá conceder a manutenção de um “presumido” crédito para posteriores abatimentos (art. 155, § 2º, II, da CF).

Mais uma vez, não podemos confundir essa previsão infraconstitucional (lei ou ato do poder executivo), concessiva do crédito presumido, com o instituto das imunidades tributárias de previsão constitucional, a qual retira a própria hipótese de incidência.

6.2.4 Imunidade e o cumprimento de obrigações acessórias

Estudaremos, em capítulo próprio, as obrigações tributárias existentes no Código Tributário Nacional, dividindo-lhes em principal e acessória.

Nesse momento, apenas seria necessário compreender que a **obrigação principal** corresponde ao

pagamento do tributo e penalidade tributária (art. 113, § 1º, do CTN), ao passo que a **obrigação acessória** decorre de formalidades utilizadas para colaborar com a atividade de arrecadação e fiscalização, tais como livros fiscais, certidões, cadastros, dentre outros (art. 113, § 2º, do CTN).

Pois bem, a **desoneração tributária por meio da imunidade não desencadeia, necessariamente, a retirada da obrigação acessória**.

Dito de forma diversa, a imunidade vai retirar o dever de pagar o tributo (obrigação principal), não significando a retirada do dever de cumprir as formalidades de certidões, cadastros, livros etc. (obrigações acessórias).

Inclusive, em algumas situações, o cumprimento dessas formalidades é que garantirá o benefício da imunidade tributária.

Facilitando o entendimento, adiantamos que às igrejas detêm do benefício tributário da imunidade de impostos (art. 150, III, “b”, da CF), sendo, entretanto, obrigadas a permitirem a realização de fiscalizações quando necessário para verificar a manutenção de seus fins.

Em síntese, as *Imunidades* desoneram apenas a incidência dos tributos, não se confundindo com a dispensa no cumprimento de obrigações acessórias.⁵

6.3 CLASSIFICAÇÕES DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As **imunidades tributárias** poderão receber pluralidade de classificações, a depender da ótica doutrinária e jurisprudencial. Dentre elas, destacam-se como de maior relevância as listadas a seguir.

a) Quanto ao fim da proteção: subjetiva, objetiva e mista

Considera-se **imunidade subjetiva** aquela que protege **sujeitos**. Seriam regras constitucionais que retiram a incidência de tributação sobre **pessoas** (físicas ou jurídicas). Como exemplo, podemos citar a **Imunidade Religiosa** (art. 150, VI, “b”, da CF) que desonera a **pessoa** instituição religiosa do pagamento de impostos.

Entende-se por **imunidade objetiva** aquela que retira a incidência dos tributos sobre **objetos**, ou seja, não estaria protegendo determinadas pessoas, e sim **coisas**. A título de exemplo, citamos a **Imunidade Cultural** (art. 150, VI, “d”, da CF), retirando a incidência de impostos sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Já a **imunidade mista** caracteriza-se por conjugar uma fração de **subjetiva** com outra fração de **objetiva**. Em outras palavras, será mista por proteger, ao mesmo tempo, **pessoas e objetos**. Como exemplo, a específica **imunidade do ITR** (art. 153, § 4º, II, da CF) não incidindo sobre pequenas glebas rurais (*objeto*) quando as explore o proprietário que não possua outro (*sujeito*).

b) Quanto à origem: política ou histórica

A classificação que separa as imunidades em **políticas e históricas** levam em consideração a finalidade de suas origens.

Apesar da divergência doutrinária, entende-se por **imunidade política** aquela eleita por opção **política** do legislador constituinte, mas que se inexistente não ocasionariam severos prejuízos à ordem jurídica. A título de exemplo, a **imunidade sobre as obras musicais nacionais** (art. 150, VI, “e”, da CF) que retira a incidência de impostos sobre a produção musical de autores e intérpretes brasileiros.

Já na **imunidade história**, também denominada de **ontológica**, a proteção constitucional seria essencial à manutenção justa do ordenamento jurídico, retirando a tributação sobre situações essenciais à manutenção da autonomia dos entes políticos e isonomia tributária. Como exemplo, a **imunidade recíproca** (art. 150, VI, “a”, da CF) que retira a incidência de impostos entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

c) **Quanto à abrangência: genéricas e específicas**

Essa classificação levará em consideração o tamanho da regra de desoneração, podendo influir de maneira mais abrangente ou não.

Por **imunidades genéricas**, também conhecidas como **gerais**, a Constituição retira várias espécies tributárias por meio de um único dispositivo. Como exemplo, podemos citar as **imunidades genéricas dos impostos** estampadas no inciso VI do art. 150 da CF e responsáveis por afastar a tributação dessa espécie em todos os casos estampados em suas alíneas.

Nas **imunidades específicas** a Constituição Federal apenas vai retirar a incidência de alguns tributos e sobre situações pontuais. Como exemplo, a **imunidade de contribuições sociais e CIDE** sobre receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I, da CF).

d) **Quanto sua força: autoaplicáveis e não autoaplicáveis**

Conforme estudado, as imunidades tributárias têm previsão no texto da própria Constituição Federal.

Algumas dessas regras dispensam a regulamentação por normas infraconstitucionais, ou seja, a própria CF já lhes garante a aplicação imediata. Assim, estamos diante de espécies **autoaplicáveis**. A **imunidade recíproca** é exemplo dela (art. 150, VI, “a”, da CF).

Entretanto, outras espécies de imunidades, ainda que previstas no texto da Carta Magna, necessitam de regulamentação por ato infraconstitucional. Nesse contexto, chamam-se de imunidades **não autoaplicáveis**, pois necessitam de complementação em seus requisitos.⁶ Estudaremos que as **imunidades de instituições** (art. 150, VI, “c”, da CF) necessitam do cumprimento de requisitos previstos no CTN para sua aplicação.

6.4 IMUNIDADES GENÉRICAS DOS IMPOSTOS

Considerando o elevado grau de proteção conferido a algumas pessoas e objetos, a Constituição Federal determinou a existência de genéricas imunidades dos **impostos**, estampadas em cinco alíneas do inciso VI do art. 150, a saber: **Imunidade recíproca** (alínea “a”), **Imunidade religiosa** (alínea “b”), **Imunidade de instituições** (alínea “c”), **Imunidade cultural** (alínea “d”) e **Imunidade sobre obras musicais nacionais** (alínea “e”).

Ressalte-se que tais imunidades **não** serão aplicáveis a **todas** as espécies tributárias, mas sim exclusivamente aos **impostos**. Desse modo, não haverá qualquer impedimento ao pagamento de **taxas**, por exemplo, nessas situações a seguir estudadas.

A denominação “**Genéricas**” dá-se como contraponto à classificação “**Específicas**”, estudadas no tópico anterior. Significa que essas imunidades não especificam quais impostos serão alcançados pela desoneração, aplicando-se de forma ampliativa.

Objetivando *facilitar* nosso estudo, passaremos a análise separada de cada imunidade genérica dos impostos.

6.4.1 Imunidade recíproca

A **República Federativa do Brasil** constitui-se como um Estado Democrático de Direito e é formada pela **União** indissolúvel dos **Estados, Municípios e Distrito Federal**, todos autônomos nos termos da Constituição Federal (arts. 1º e 18 da CF).

Iniciando com o básico fundamento republicano, percebemos que nosso modelo **federativo** comporta a existência de mais de um ente político, separando atribuições e atividades a todos eles, e prezando pela autonomia de cada um.

Essa forma federativa, inclusive, é consagrada pelo texto constitucional como **cláusula pétrea** que sequer poderá ser afastada por emenda à constituição (art. 60, § 4º, I, da CF).

Nessa linha de pensamento, o constituinte estabeleceu a **Imunidade Recíproca** como forma de afastar a incidência de **Impostos** sobre o patrimônio, renda e serviços da **União, Estados, Distrito Federal e Municípios** (art. 150, VI, “a”, da CF⁷).

O objetivo pretendido seria evitar a utilização dos impostos como forma indireta de intervenção na autonomia dos entes federados. Impedir, por exemplo, que a União utilizasse seu poder de tributar com impostos para forçar algum posicionamento político de determinado Estado da Federação.

Observe que a imunidade apenas alcançará os **Impostos**, não existindo impedimento para cobrança das demais espécies tributárias. A razão para essa limitação é bem simples, nos *impostos* se busca onerar “manifestações de riquezas”.

Essa desoneração também será estendida para alcançar as **Autarquias e Fundações Públicas** instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, *vinculados a suas finalidades essenciais ou as delas decorrentes* (art. 150, § 2º, da CF).

Para essas duas pessoas jurídicas de direito público, a extensão da imunidade terá um campo mais limitado de atuação, já que o patrimônio, renda e serviços devem, necessariamente, estar vinculados às finalidades da instituição ou, ao menos, dela decorrerem.

O texto constitucional ainda estabelece limitação ao campo de aplicação dessa imunidade tributária, **afastando-a** quando as pessoas jurídicas de direito público realizarem *exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário* (art. 150, § 3º, da CF).

A lógica é bem simples: a imunidade visa proteger o patrimônio, renda e serviços que possam colaborar com a realização de toda estrutura administrativa na **prestação de serviços públicos**. A concessão do benefício, na exploração de atividade do setor privado, acabaria gerando desleal concorrência do Estado em face de particulares.

Ressalte-se que importantes jurisprudências alargaram o campo de aplicação dessa regra imunizante, passando a incluir nesse rol as **Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista**.

O Supremo Tribunal Federal passou a compreender que algumas dessas pessoas jurídicas da administração pública indireta estariam desenvolvendo **serviços públicos** de prestação exclusiva e obrigatória do Estado.

Em termos mais completos, ainda que enquadradas como **Empresas Públicas ou Sociedades de Economia Mista**, estaríamos diante de verdadeiras **prestadoras de serviços públicos típicos das pessoas jurídicas de direito público** e, como tal, também passariam a gozar da **Imunidade Recíproca**.

O principal caso analisado no Supremo Tribunal Federal relacionou-se à *Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT)*. Idealizados sob a estrutura de uma empresa pública, pleitearam a concessão dessa imunidade, sob alegação de prestação de serviço público relevante.

O Supremo concedeu a extensão da imunizante sob o argumento de que o serviço postal e correio aéreo nacional estão elencados como de competência da União (art. 21, X, da CF), que, por sua vez, criou a referida empresa pública para realizar essas prestações. Restou inegável a classificação como prestadora de serviço público (RE 407.099/RS).



Jurisprudência

Constitucional. Tributário. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos: imunidade tributária recíproca: C.F., art. 150, VI, a. Empresa pública que exerce atividade econômica e empresa pública prestadora de serviço público: distinção. I. – **As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do**

Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 150, VI, a. II. – R.E. conhecido em parte e, nessa parte, provido (RE 407.099, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 22.06.2004, DJ 06.08.2004, p. 62, Ement. vol-02158-08, p. 1543, RJADCOAS v. 61, 2005, p. 55-60, LEXSTF v. 27, n. 314, 2005, p. 286-297).

O mesmo caso também foi compreendido quanto à *empresa pública Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (INFRAERO)*, responsável por serviços públicos nessa matéria (RE 638.315/BA).

A maior problemática estaria em conceder essa imunidade para as **Sociedades de Economia Mista**, ainda que prestadoras de serviços públicos, pois, parcela de seu patrimônio é constituída por capital privado, o qual também se beneficiaria dessa desoneração.

Em casos já enfrentados, o STF *aceitou também a aplicação dessa imunidade para essas sociedades*, quando verificado que o capital privado seria mínimo em face do capital público, bem como a ausência de finalidade lucrativa da pessoa jurídica. Esses casos foram enfrentados pelo supremo nas sociedades de economia mista: *Companhia e Águas e Esgotos de Rondônia – CAERD* (AC 1.550-2/RO) e *Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP* (RE 253.472/SP).



Jurisprudência

Tributário. Imunidade recíproca. Sociedade de economia mista controlada por ente federado. Condições para aplicabilidade da proteção constitucional. Administração portuária. Companhia Docas do Estado de São Paulo (CODESP). Instrumentalidade estatal. Arts. 21, XII, f, 22, X, e 150, VI, a, da Constituição. Decreto federal 85.309/1980. **1. Imunidade recíproca. Caracterização. (...) 2. Sociedade de economia mista. Exploração de serviços de administração portuária. Controle acionário majoritário da União. Ausência de intuito lucrativo. Falta de risco ao equilíbrio concorrencial e à livre-iniciativa.** Segundo se depreende dos autos, a Codesp é instrumentalidade estatal, pois: 2.1. Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público. 2.2. O controle acionário da Codesp pertence em sua quase totalidade à União (99,97%). Falta da indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado. 2.3. Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente comprovação de que a Codesp concorra com outras entidades no campo de sua atuação. (...) Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento (RE 253.472, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/

acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 25.08.2010, DJe-020 divulg. 31.01.2011, public. 01.02.2011, Ement. vol-02454-04, p. 803, RTJ vol-00219-01, p. 558).

Interessante insistir que esse alargamento da imunidade para **Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista** apenas seriam aplicáveis quando **prestadoras de serviços públicos e não exploradoras de atividade econômica em concorrência com particulares**, pois pensar de modo contrário estimularia desleal concorrência.⁸

Entretanto, parecendo contrariar essa condição, o Supremo em recente julgamento *relativizou* essa exclusão da imunidade em atividades parcialmente exploradoras do setor econômico.

O caso novamente envolvia os *Correios*, só que agora em **atividades extras que não se vinculariam diretamente ao serviço público postal ou correio aéreo nacional**, e sim a possibilidade de realização de operações financeiras em agências dessa instituição.

No julgado, os Ministros que compõem o Supremo verificaram a utilidade pública das agências dos correios para a população, também em atividades paralelas ao serviço postal.

O regime de iniciativa privada adotado pelos bancos acaba por afastá-los da atuação em determinadas áreas de baixa população ou interioranas, deixando de fornecer a prestação à população local. Já o regime jurídico adotado pelos correios lhes obriga à instalação de agências em todos os pontos do território nacional.

Desse modo, considerando que em muitas situações a população local apenas poderia realizar essas operações em agências dos *Correios*, o STF empregou ao mínimo exercício econômico o elemento social e concedeu a extensão da regra imunizante (RE 601.392/PR).



Jurisprudência

Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido (RE 601.392, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 28.02.2013, DJe-105, divulg. 04.06.2013, public. 05.06.2013).

Ressaltando outros casos já decididos pelo STF, encontraremos:

- a) **Extensão para outros impostos:** apensar de a literalidade do dispositivo constitucional apenas imunizar o **patrimônio, renda e serviços**, o entendimento é de que **se trata de termo meramente exemplificativo**, podendo incluir outras espécies de impostos incidentes sobre outras riquezas. A exemplo, também haverá imunidade ao Imposto sobre Operações Financeiras – IOF (RE 196.415/PR);
- b) **Bens do ente político alugados a terceiros:** se o imóvel pertencente a qualquer das pessoas imunizadas estiver alugado a terceiro particular, a imunidade só persistirá se os valores dos aluguéis pagos forem empregados nas atividades públicas desses entes (RE 217.233/RJ);
- c) **Reponsabilidade pelo pagamento de Impostos em Bens Imóveis:** conforme determina a parafinal do § 3º do art. 150 da CF, a imunidade tributária não **exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel**. Essa previsão proíbe que a imunidade tributária possa ser utilizada como forma de burlar a tributação de IPTU e ITBI por parte de particulares que adquirem imóveis públicos.

Melhor esclarecendo, o mero contrato de promessa de compra e venda de imóvel ainda não caracteriza a efetiva transmissão da propriedade, vez que apenas se completa com a efetiva escrituração no Cartório de Registro de Imóveis (arts. 1.227 e 1.245 do CC) e, durante esse período, o IPTU ainda seria de responsabilidade do vendedor.


Contudo, caso o vendedor venha a ser alguma dessas pessoas jurídicas imunizadas, a CF determina que a responsabilidade pelo pagamento do respectivo IPTU será do comprador não imunizado. Nesse sentido, aduz à **Súmula 583 do STF** que “promitente-comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano”.

Já em relação ao ITBI, estudaremos que a responsabilidade pelo seu pagamento poderá recair sobre qualquer das partes da negociação do imóvel: vendedor ou comprador (art. 42 do CTN). Caso o vendedor/alienante seja qualquer dessas pessoas imunes, novamente a responsabilidade desse imposto será automaticamente destinada ao comprador, não havendo a aplicação de imunidade tributária. Assim, preleciona a **Súmula 75 do STF**: “Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão ‘inter vivos’, que é encargo do comprador”;

- d) **Imunidade nos tributos indiretos:** conforme estudado na classificação dos tributos, algumas espécies se caracterizam pela repercussão econômica quando o **contribuinte de direito** (praticante do fato gerador) repassa os encargos tributários ao **contribuinte de fato** (adquirente de produtos ou serviços). Se o ente imunizado estiver atuando como contribuinte de fato, não poderá estender os efeitos da regra de imunidade para não pagar impostos indiretos, pois não praticou o fato gerador. Nesse sentido, a **Súmula 591 do STF** determina: “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte

do imposto sobre produtos industrializados”;

- e) **Serviços Notariais:** apesar de se caracterizarem como delegação de serviços públicos, o ST entende que seu exercício se equipara a atividades privadas e afasta o benefício da imunidade tributária, devendo arcar normalmente com seus impostos (RE 756.915/RS, ADI 3.089/DF).



facilitando

As **Imunidades Tributárias Recíprocas** *retiram a incidência de Impostos sobre:*

DEU sem MÁFÉ

Onde:

D = Distrito Federal	M = Municípios
E = Estados	A = Autarquias
U = União	F = Fundações Públicas
SEM = Sociedade de Economia Mista	E = Empresa Pública

6.4.2 Imunidade religiosa

O estado brasileiro, apesar de *laico* e não professante de uma religião oficial (art. 19, I, da CF), encara nas religiões um direito fundamental do cidadão em cultivar dogmas que tragam respostas à própria existência humana, zelando pela proteção aos locais de culto e a suas liturgias (art. 5º, VI, da CF).

Uma das formas de separar o Estado da religião e não intervir na manutenção e administração delas seria exatamente afastá-las do campo obrigacional em pagar **impostos**, não obstante poder exigir o pagamento de outras exações.

Esse comando vem estampado no art. 150, VI, “b”, da Carta Magna⁹ ao estabelecer as **imunidades religiosas** para retirar o poder dos entes políticos em realizar a cobrança de **impostos** sobre os *templos de qualquer culto*.

Já de início, precisamos perceber que o comando constitucional não pretende apenas retirar a incidência de impostos sobre a estrutura física “templos” (tais como o IPTU, ITBI ou ITR), mas sim de todos aqueles que interfiram diretamente na entidade religiosa, alcançando maior proteção constitucional.

O entendimento, inclusive, pode ser obtido na redação estampada no § 4º desse mesmo art. 150 da CF ao designar que essa proteção compreende **somente o patrimônio, a renda e os serviços**,

relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Desse modo, nessa imunidade outras riquezas também serão desoneradas, tais como IPVA sobre veículos utilizados pela instituição, IR sobre as rendas obtidas com dízimos e doações, dentre outros.

Ressalte-se que o texto constitucional não especificou religiões que se beneficiariam pela imunidade, demonstrando o zelo do legislador em proteger **todas** as legítimas instituições e formas religiosas, sem preconceitos ou dogmas.

Na aplicação prática desse instituto, alguns importantes temas já foram encarados pelo STF, a saber:

- a) **Maçonaria:** segundo entendimento esposado pelo Supremo, a maçonaria não se enquadra no conceito de religião, mas sim uma “filosofia de vida” e, portanto, não se beneficiará com essa imunidade religiosa (RE 562.351/RS);
- b) **Extensões do imóvel:** as edificações construídas em conjunto com o tempo e utilizadas na estrutura religiosa também passam a gozar da imunidade tributária, desde que comprovada a vinculação. Assim, os conventos de freiras, casas paroquiais e salões da igreja alcançam a imunidade (RE 325.822/SP);
- c) **Cemitérios:** utilizando-se do mesmo raciocínio acima explanado, o STF entendeu que se o cemitério estiver exercendo atividade vinculada à instituição religiosa também se beneficiará da imunidade, por ser considerada extensão da própria religião (RE 578.562/BA).

Atente-se para outros dois pontos: 1º) *cemitérios públicos* gozam de imunidade *recíproca* (estudada no ponto passado) e 2º) *cemitérios particulares* não se beneficiam pela desoneração, pois objetivam atividade lucrativa;

- d) **Imóvel alugado:** seguindo entendimento já estampado na imunidade recíproca, imóveis pertencentes às instituições religiosas e que estejam alugados para particulares só preservam a imunidade se os valores obtidos com esses aluguéis forem empregados na atividade religiosa (RE 325.822/SP). Assim, mesmo que o particular (inquilino/locatário) exerça atividade econômica em imóvel da igreja (proprietária/locadora), se os alugueis contratuais forem aplicados em fins religiosos, o imóvel permanece imune. Atente-se quanto a tramitação de projetos de emendas constitucionais (PEC 133/15 do Senado Federal e PEC 200/16 da Câmara dos Deputados) que objetivam conceder a imunidade para imóveis que tenham a igreja apenas como mera inquilina e não proprietária do bem;¹⁰
- e) **Serviços de estacionamento da igreja:** a exploração de atividade de estacionamento executada pelas instituições religiosas tornar-se-ão imunes, se os valores obtidos com essa atividade forem empregados em fins religiosos (RE 144.900/SP).

6.4.3 Imunidade de instituições

A denominação dessa imunidade tributária se enquadra como gênero que se subdivide em cinco específicas desonerações de **impostos** sobre os **Partidos Políticos, Fundações dos Partidos Políticos, Entidades Sindicais dos Trabalhadores, Entidades de Educação e Assistência sociais sem fins lucrativos** (art. 150, VI, “c”, da CF¹¹).

Essas instituições se beneficiam da regra imunizante como forma de prestigiar o campo de *atuação social* de cada uma delas.

O s **partidos políticos e suas fundações** passam a gozar dessa imunidade como forma de prestigiar o elemento democrático e republicano do **pluripartidarismo**, elencado ao nível constitucional (arts. 1º, V, e 17 da CF).

Ideologicamente, cada partido político levanta uma bandeira social e luta pelos direitos de setores da sociedade (causas de trabalhadores, democráticas, ambientais etc.), externando o sentimento de minorias e majorias na população.

A incidência de impostos prejudica a autonomia desses partidos já que poderiam ser utilizados como mecanismo indireto dos partidos *de situação* para pressionarem aqueles *de oposição*, prejudicando os princípios da democracia.

Os **sindicatos dos trabalhadores** também se beneficiaram com essa imunidade dos impostos, objetivando prestigiar a *união* da categoria, tornando-se mais fácil e efetiva as reivindicações de melhorias nas suas relações de emprego.

Percebam que a Constituição Federal não consagrou esse benefício aos sindicatos *patronais*, entendendo que a classe dos empregadores não necessitaria dessa proteção, face poderio econômico.

A s **entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos** se beneficiam dessa imunidade com o argumento de que estariam exercendo atividades sociais de responsabilidade própria do poder público, aliada à ausência de finalidade no lucro. Tais instituições estariam atuando no reforço de direitos sociais prestados pela máquina pública, não parecendo *justo* a incidência de impostos sobre essas instituições.¹²

Instituições privadas de educação sem finalidade lucrativa, casas que cuidam de portadores de necessidades especiais, asilos para pessoas idosas e hospitais filantrópicos são bons exemplos de entidades que se beneficiam dessa imunidade tributária.

Por outro lado, no tópico correspondente às classificações das imunidades, encontramos essas **imunidades de instituições** como do tipo **não autoaplicável**, necessitando do preenchimento de certos requisitos para seu enquadramento na regra de desoneração de impostos.

Note na parte final da alínea “c” do art. 150, VI, da CF a necessidade quanto ao respeito desses requisitos estabelecidos em **LEI**.

Apesar de o comando acima não especificar, entendimento já consolidado pelo STF aponta que essa mencionada **LEI** não será *ordinária*, mas, sim, **Lei Complementar** (RMS 27.093/DF, ADI

O raciocínio é simples. Tanto os *princípios tributários* (já estudados) quanto as *imunidades tributárias*, enquadram-se como **limitações constitucionais ao poder de tributar**, condicionando e impondo freios ao poderio desses entes políticos. Nesse contexto, preleciona o art. 146, II, da CF, que cabe à **lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar**.

No contexto dessa imunidade, o papel de **lei complementar** foi exercido pelo **Código Tributário Nacional** que, em seu art. 14, elenca os requisitos para concessão dessa imunidade àquelas instituições, a saber:

1. **Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.**

Verificamos que tais instituições não podem ter finalidade lucrativa para se beneficiarem da imunidade tributária. Essa previsão visa exatamente reforçar a ausência de desvio aos seus fins, impossibilitando distribuição patrimonial.

Contudo, aqui cabem duas importantes observações:

I – A primeira é não confundir a ausência de finalidade lucrativa com a impossibilidade de lucro. Essas instituições até podem (e devem) buscar o lucro em suas atividades, como mecanismo de manutenção e expansão de suas atividades sociais. Como exemplo, a cobrança de contribuição simbólica da instituição de educação que será utilizada para construção de laboratório de pesquisa. A vedação seria receber valores e distribuir entre seus fundadores a título de fins lucrativos;

II – A segunda é não confundir a ausência de finalidade lucrativa com a impossibilidade de remuneração de diretores e profissionais. A proibição de realizar distribuição de rendas entre os fundadores não pode ser encarada como forma de impedir o pagamento de remuneração aos profissionais e diretores que atuem nessas instituições. O pagamento a título de remuneração pelo trabalho é válido e detém de previsão legal (art. 12, § 4º, da Lei 9.532/1997).

2. **Aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.**

A atividade deve ser desenvolvida integralmente no Brasil com o emprego das receitas no desenvolvimento de suas atividades, não podendo remeter valores ao exterior.

3. **Manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.**

Conforme já explanado nessa obra, a existência de imunidade tributária desonera a obrigação principal de pagamento do tributo (art. 113, § 1º, do CTN), mas não retira o dever do contribuinte em permanecer cumprindo as formalidades das obrigações acessórias de

certidões, livros, escriturações etc. (art. 113, § 2º, do CTN).

Esse mesmo art. 14 do CTN também determina, no seu parágrafo primeiro, que a *ausência* de quaisquer desses requisitos autoriza a autoridade administrativa *suspender* a aplicação do benefício da imunidade.

Por fim, alguns importantes julgados sobre a aplicação dessa **imunidade de instituições**:

- a) **IPTU de imóvel alugado:** a previsão contida no § 4º do art. 150 da CF determina que a imunidade dessas instituições apenas alcançaria o patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais. Contudo, o STF passou a entender que imóveis de propriedade dessas instituições que estivessem alugados para terceiros e, portanto, não utilizáveis diretamente em suas atividades, permaneceriam imunes se os valores dos alugueis pagos fossem empregados nas suas finalidades essenciais.

Nesse contexto, editou a **Súmula 724 do STF**, elevada a nível vinculante.



Súmula

Súmula Vinculante 52 – Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas;

- b) **Previdência privada fechada:** a previdência social (art. 201 da CF) difere da assistência social (art. 203 da CF) exatamente pelo fato da primeira requerer a contribuição dos beneficiados no regime, afastando o elemento assistencialista. Entidades de previdência privada fechada (aquelas destinadas a apenas uma categoria de trabalhadores e não aberta para todo o público) tentaram pleitear a imunidade sob alegação de que atuavam como entidades de assistência social.

Contudo, para o Supremo só poderá ser enquadrada como assistência (e gozar da imunidade) a previdência que não exija contribuição dos beneficiados. Assim relata a **Súmula 730 do STF**: “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”;

- c) **Imunidade nos tributos indiretos:** o STF afasta a aplicação da imunidade de tributos que apenas atinjam indiretamente o patrimônio dessas instituições como contribuintes de “fato”, pois não praticaram o fato gerador, mas apenas adquirem produtos ou serviços (RE

202.987/SP). Contudo, quando tais entidades realizam o fato gerador na condição de contribuinte de “direito”, a imunidade se caracterizará, ou seja, na produção e venda de seus produtos e serviços não incidem impostos (RE 186.175/SP);

- d) **Dupla imunidade assistência social:** as imunidades estudadas nesse capítulo se relacionam apenas aos **impostos**, não existindo impedimento para a cobrança de outras espécies tributárias a essas instituições. Contudo, apenas a **assistência social** gozará de uma **dupla imunidade tributária** para afastar a cobrança dos **impostos** (art. 150, VI, “c”, da CF) e também das **contribuições sociais da seguridade social** (art. 197, § 7º, da CF¹³). Atente-se que as entidades de educação **não** gozam dessa dupla imunidade, beneficiando-se apenas quanto aos **impostos**.

6.4.4 Imunidade cultural

A **imunidade cultural**, também denominada doutrinariamente como **imunidade de imprensa**, tem por regra retirar a incidência de **impostos** sobre os **livros, jornais periódicos** e o **papel** destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”, da CF¹⁴).

Essa imunidade visa proteger direitos sociais constitucionais de acesso à divulgação da cultura, afastando a incidência de impostos como forma de baratear a aquisição de livros, jornais e periódicos por parte da população, estimulando a expansão do pensamento.

Essa regra imunizante se classifica como de **finalidade objetiva**, pois estaria retirando a incidência desses impostos sobre objetos (“coisas”) e não sobre sujeitos (“pessoas”). Assim, a pessoa jurídica (comerciante, distribuidores, editoras, livrarias, etc.) não se afasta do dever de pagamento de seus impostos (IR, IPTU, IPVA etc.), apenas aplicando-se esse benefício aos veículos de cultura e o papel utilizado em sua confecção.

Grandes discussões sempre surgem quanto ao alcance dessa regra de imunidade, ressaltando os **insumos** e o **conceito de elemento cultural** protegido.

Em termos de **insumos**, a doutrina e jurisprudência divergem sobre quais materiais poderiam se enquadrar nessa benesse constitucional.

Parcela entende que os **insumos** protegidos pela imunidade seriam apenas aqueles **decorrentes do papel**. A restrição estaria relacionada à especificação na CF e CTN de que apenas o *papel* estaria protegido.

O Supremo Tribunal Federal parece ainda se filiar a essa corrente mais restritiva, apenas aceitando o **insumo papel e seus derivados**. Sobre esse tema, o STF já *afastou a imunidade* de tintas para impressão (RE 216.857/RS), tiras de plástico para amarrar jornais (RE AgR 208.638/RS), serviços de entrega de jornais (RE 530.121/PR), serviços gráficos (RE 659.637/MG), equipamento de parque gráfico (RE 215.798/RS), produto de aceleração da secagem de tinta (RE 204.234/RS), dentre outros.

Nos **derivados de papéis**, discussões não existem, observando-se diversos exemplos de aplicação do benefício: *papel destinado à confecção de capa de livros não duros* (RE 392.221/SP), *papel fotográfico, papel telefoto, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel fotográfico para fotocomposição por laser* (RE 178.863/SP). Nesse contexto, sumulou o Supremo:



Súmula

Súmula 657 do STF – A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

Contudo, o caráter **ampliativo** quanto aos insumos continua sendo veiculado na jurisprudência nacional, por meio de isoladas decisões que aceitam outros insumos e formas diversas do papel.

A exemplo, famosa decisão tomada na 1ª turma do STF concedendo a imunidade para aquisição de **chapas de impressão offset em jornais** (RE 202.149/RS). Recentemente, a 2ª turma também aplicou semelhante raciocínio entendendo pelo enquadramento da **imunidade cultural** ao **livro de plástico** (Agr. RE 640.474/SP).

Em síntese, para certames podemos afirmar que o STF aceita plenamente a imunização do **insumo papel e suas derivações**, com crescente corrente para aceitação de outros insumos, ainda que resistências sejam encontradas.

A segunda grande discussão gira em torno do **conceito de elemento cultural** protegido pela imunidade.

Conforme já explanado, a intenção desse benefício constitucional se vincula à propagação da cultura e informação para população.

Nessa linha, o STF entende não ser permitido ao operador do direito realizar *juízo de valor* quanto ao conteúdo dessa cultura, pois a própria Constituição Federal não restringiu seu campo de atuação. Em outras palavras, esse **elemento cultural** não sofrerá restrição por afinidades ou utilidades, podendo enquadrar-se em diversos veículos que transmitam um *mínimo* de cultura e informação.

Essa postura do Supremo acaba por também prestigiar a pluralidade de manifestações culturais, artísticas, intelectuais e informativas, pois aquilo que para alguns pode não ter acentuado valor, para outros terá.

Como forma de ilustrar a aplicação desse **elemento cultural**, alguns julgados merecem destaque:

- a) **Publicidade e propaganda:** o entendimento consagrado no STF separa a existência de duas modalidades de publicidade:

- I) *Exclusivamente propaganda*: não teria intenção de propagação da cultura ou informações úteis, apenas se prestando para fins comerciais. Desse modo, *não gozará de imunidade tributária* (RE 213.094/ES);
 - II) *Propaganda conjunta com informações e cultura*: a propaganda que se insere juntamente com alguma informação ou cultura (ainda que mínima) alcançará o benefício da imunidade tributária. Para o Supremo, essa propaganda estaria servindo como forma de financiar a estrutura jornalística e colaborar para a divulgação de dados importantes (RE 87.049/SP);
- b) **Apostila**: considerada como um “veículo de transmissão de cultura simplificado” nas palavras do Supremo, também será beneficiada pela imunidade (RE 183.403/SP);
 - c) **Lista telefônica**: apesar de não conter elemento cultural, o STF compreendeu nas listas telefônicas importante elemento informativo, ainda que contenham também propagandas em seu texto. Ademais, sua aquisição pela população é gratuita. Portanto, merecedoras da imunidade (RE 794.285/RJ, ARE 778.643/ES, RE 134.071/SP);
 - d) **Álbuns de figurinha**: em importante julgado de relatoria da Ministra Ellen Gracie, o Supremo passou a conceder imunidade tributária para os álbuns de figurinha, baseando-se em sua importância ao desenvolvimento intelectual e pedagógico das crianças e jovens (RE 221.239/SP, RE 179.893/SP).

Finalizando o estudo dessa **imunidade cultural**, um último ponto merece destaque: a discussão quanto à sua aplicação nos **livros em formato digital**.

O avanço da tecnologia fez surgir também a utilização de livros, jornais e periódicos em formatação digital, cuja leitura seria realizada por aparelhos eletrônicos, alguns deles específicos para tal fim. Inegável que as utilizações desses meios tecnológicos também colaboram com a expansão do elemento cultural e, portanto, mereceriam alcançar essa benesse constitucional.

Ao longo dos anos, diversas jurisprudências exaradas pelo Supremo Tribunal Federal afastaram a aplicação dessa imunidade cultural nas publicações em formato digital, sob alegação de que apenas o insumo papel estaria sendo agraciado e não suportes de mídias digitais (CD-ROM, DVD etc.).

Outro argumento esposado pela corte considerou os meios digitais como de acesso seletivo na sociedade, pois apenas pessoas com maior poder econômico poderiam adquirir essas tecnologias (RE 282.387/RJ, RE 416.579/RJ, RE 207.462/SP).

Por outro lado, evoluindo o entendimento quanto à matéria, em recentes julgados, o STF compreendeu o valor dessa extensão, **passando a incluir também os livros, jornais e periódicos em formato digital na proteção imunizante**.

Merece destaque o julgamento dos Recursos Extraordinários 330.817 e o 595.676, ambos oriundos do Rio de Janeiro. Realizando a relatoria do primeiro recurso, o Ministro Dias Toffoli bem

compreendeu a concepção de valoração do conteúdo cultural e não meramente do formato de sua transmissão:

Nem penso que o vocábulo “papel” seja essencial ao conceito desse bem final. Com efeito, o suporte das publicações é apenas o continente (*corpus mechanicum*) que abrange o conteúdo (*corpus mysticum*) das obras, não sendo ele o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade.

A ideia central seria, portanto, compreender que o avanço tecnológico colabora com o desenvolvimento de toda a sociedade, prestigiando o conteúdo das publicações e não apenas o meio em que foi criada. Outro ponto crucial consiste no amplo acesso aos meios tecnológicos por parte da população, independentemente da classe econômica ou social de cada uma delas.

Ainda neste julgado, o supremo também concedeu o benefício da imunidade para retirar a incidência dos impostos sobre os **equipamentos** exclusivamente utilizados para reprodução digital dessas publicações.



Atenção

Apenas os aparelhos utilizados exclusivamente para reprodução/leitura desses livros, jornais e periódicos, ainda que agreguem mínimas funções acessórias (acesso a internet para aquisição de novos exemplares). Laptops, tablets e smartphones não foram alcançados pela imunidade, pois detém de outras funções além da mera reprodução dos textos.

6.4.5 Imunidade musical nacional

Inovação introduzida pela Emenda Constitucional 75/2013 ao acrescentar a alínea “e” no inciso VI do art. 150 da CF, designando a proibição na cobrança de **impostos sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.**

Os motivos que levaram à edição dessa emenda estariam relacionados à necessidade de baratear a aquisição de **obras musicais ou literomusicais** originais, como mecanismo de combate à desleal concorrência com o mercado de falsificações/piratarias.

Entretanto, essa imunidade traduz diversas características que *limitam seu poder de atuação*.

De início, percebemos que apenas os **fonogramas e videofonogramas nacionais que contenham**

obras musicais ou literomusicais gozam desse benefício da imunidade.

P o r *fonogramas*, devemos compreender a emissão de *áudio*, ao passo em que os *videofonogramas* consistem na conjunção de *áudio e vídeo*. Em ambas as formatações, o arquivo contido se vincula ao elemento musical ou literomusicais, prestigiando a proteção do setor artístico musical.

Outras atividades que não se vinculem a esse elemento musical ficam fora da incidência dessa imunidade, tais como cursos em áudio ou vídeo, filmes, documentários, dentre outros.

Produzidos no Brasil, de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros. Essas características denotam o elemento nacional dessa imunidade.

Para que o fonograma e videofonograma goze da imunidade deverá ser *produzido no nosso País*, afastando a proteção se realizado no estrangeiro.

O autor dessas obras deverá ser brasileiro ou, ao menos, interpretada por artistas brasileiros. Apesar da ausência de interpretação jurisprudencial, o dispositivo acaba por proteger a obra inteira quando for de autoria ou interpretação de brasileiros.

Assim, para o benefício até poderíamos encontrar estrangeiros na relação musical ou literomusical, desde que acompanhados pelo nacional.



facilitando

<i>Obra/status</i>	<i>Imune</i>	<i>Imune</i>	<i>Imune</i>	<i>Não Imune</i>
<i>Autor</i>	<i>Nacional</i>	<i>Nacional</i>	<i>Estrangeiro</i>	<i>Estrangeiro</i>
<i>Intérprete</i>	<i>Nacional</i>	<i>Estrangeiro</i>	<i>Nacional</i>	<i>Estrangeiro</i>

Os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, também entraram na regra de imunidade. Podemos citar como *suportes materiais* desses arquivos: CD’S, DVD’S, Blu-ray, dentre outros.

A novidade fica por conta da proteção aos *arquivos digitais*, consagrando a evolução tecnológica da sociedade que, em crescente mercado, vem adquirindo produtos diretamente aos computadores, tablets, smartphones, etc.

Finalizando o dispositivo, a alínea determina uma exceção à aplicação dessa imunidade, ressaltando **a etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser**.

A ausência do benefício, nessa etapa, teve cunho político em favor do Estado do Amazonas. É que a maioria das indústrias que realizam esse procedimento de “cópias” (replicação industrial) se instalaram na área correspondente à *Zona Franca de Manaus* para usufruírem de benefícios fiscais

até 2073 (arts. 40, 92 e 92-A da CF).

Se a norma imunizante fosse aplicada também na etapa de “cópias”, muitas empresas abandonariam a região dessa *Zona Franca de Manaus*, preferindo transferir sua produção para os grandes centros urbanos.

Por esse motivo, o constituinte afastou a incidência nessa etapa de replicação.



Atenção

A retirada dessa imunidade seria apenas na etapa de replicação industrial de **mídias óticas de leitura a laser**. A replicação de outras mídias, diversas dessas, **gozará** sim da imunidade em qualquer lugar do país. Assim, “cópias” de DVD’S (mídia ótica de leitura a laser) não detêm de imunidade, mas replicação de Fita Cassete (mídia de fita magnética) terá.

6.5 IMUNIDADES ESPALHADAS NA CONSTITUIÇÃO

Além das imunidades previstas genericamente aos **impostos**, a Constituição Federal também aponta a existência de outros dispositivos, aqui indicados de maneira objetiva:

1. **Taxas:** petição e certidão (art. 5º, XXXIV, da CF), ação popular (art. 5º, LXXIII, da CF), certidão de nascimento e óbito aos reconhecidamente pobres (art. 5º, LXXVI, da CF), *habeas corpus* e *habeas data* (art. 5º, LXXVII, da CF), taxa de matrícula em universidades públicas (art. 206, IV, da CF¹⁵) e casamento civil (art. 226, § 1º, da CF);
2. **CIDE e Sociais:** receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I, da CF);
3. **IPI:** produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III, da CF);
4. **ITR:** pequenas glebas rurais quando exploradas pelo proprietário que não possua outro imóv (art. 153, § 4º, II, da CF);
5. **ICMS:** mercadorias ou serviços destinados ao exterior (art. 155, § 2º, X, “a”, da CF), operações de destino de petróleo e seus derivados e energia elétrica a outros Estados (art. 155, § 2º, X, “b”, da CF), ouro ativo financeiro (art. 155, § 2º, X, “c”, da CF + art. 153, § 5º, da CF), comunicação de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, § 2º, X, “d”, da CF);
6. **ITBI:** realização de capital, fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica com imóveis, salvo se sua atividade for imobiliária (art. 156, § 2º, I, da CF);
7. **Todos os impostos:** operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações,

derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país, exceto II, IE e ICMS (art. 155, § 3º, da CF) e transferência de imóveis desapropriados para reforma agrária (art. 184, § 5º, da CF);

8. **Contribuições Sociais da Seguridade Social:** aposentadoria e pensões do regime geral (art. 195, II, da CF) e das entidades de assistência social sem fins lucrativos (art. 195, § 7º, da CF).

QUADRO SINÓPTICO

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

ELEMENTOS GERAIS

Conceito: as imunidades tributárias se caracterizam como uma não incidência constitucionalmente qualificada. Retira, desde a origem, o poder de tributar concedido aos entes políticos para proteção de pessoas e/ou coisas, valendo-se de preceitos econômicos ou sociais.

Especificidades: por ter previsão na Carta Magna, a imunidade não se confunde com outros institutos de desoneração, tais como isenção (opera retirando o lançamento), alíquota zero (o valor do lançamento será zerado), redução da base de cálculo e crédito presumido (espécies de descontos concedidos).

Ademais, o benefício da imunidade afastará o dever quanto ao cumprimento da obrigação tributária principal (não pagará o tributo), permanecendo inalterado o dever de cumprimento da obrigação acessória (formalidades como certidões, livros, documentos etc.).

Quanto ao fim da proteção: as imunidades dividem-se em:

- Subjetiva: protegem sujeitos – pessoas (ex.: imunidade concedida aos partidos políticos);
- Objetiva: desoneram objetos – coisas (ex.: imunidade cultural que retira impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel); e
- Mista: afastam a tributação sobre pessoas e coisas ao mesmo tempo (ex.: imunidade musical, desonerando impostos sobre artistas e seus discos).

Quanto à origem: as imunidades dividem-se em:

- Política: origina-se da vontade política do legislador constituinte (ex.:

CLASSIFICAÇÃO

imunidade tributária religiosa);

– Histórica: fundamenta-se em construções históricas da sociedade (ex.: a necessidade da imunidade recíproca para manutenção da autonomia federativa).

Quanto à abrangência: as imunidades dividem-se em:

– Genéricas: retira diversas tributações por meio de um único dispositivo (ex.: as imunidades genéricas dos impostos, previstas no art. 150, VI, da CF);

– Específicas: a desoneração de apenas alguns tributos em situações pontuais (ex.: a não incidência do ITR sobre as pequenas glebas rurais, estampada no art. 153, § 3º, II, da CF).

Quanto à força: as imunidades dividem-se em:

– Autoaplicáveis: desonerações constitucionais que não necessitam de regulamentação legal. Basta o texto constitucional (ex.: a imunidade recíproca obstando que os entes políticos paguem impostos);

– Não autoaplicáveis: ainda que previstas no texto constitucional, necessitam de regulamentação por meio de lei complementar (ex.: as imunidades de instituições, previstas no art. 150, VI, “c”, da CF).

Recíproca: afasta o dever de União, Estados Distrito Federal e Municípios cobrarem ente si impostos (art. 150, VI, “a”, da CF).

Essa regra também se aplicará as Autarquias e Fundações Públicas (art. 150, § 2º, da CF), bem como a extensão jurisprudencial para Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista que prestem serviços públicos. Essa regra visa proteger a autonomia dos entes políticos (art. 18 da CF).

Religiosa: retira a incidência de impostos sobre as entidades religiosas de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, da CF).

Todo o conjunto de patrimônio, renda e serviços estariam protegidos, por entender que a religião ajuda no desenvolvimento do ser humano.

Instituições: concede a benesse para retirada de impostos sobre os partidos políticos, inclusive suas fundações, os sindicatos dos trabalhadores (patronal não) e as entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”, da CF).

IMUNIDADES GENÉRICAS DOS IMPOSTOS

Atente-se que tal imunidade objetiva prestigiar a atuação política e social dessas instituições, sendo regulamentada pela lei complementar CTN (art. 146, II, da CF + art. 14 do CTN). ,

Cultural: desonera a incidência de impostos sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, com o objetivo de propagar a manifestação do pensamento e cultura entre a população, barateando esses veículos (art. 150, VI, "d", da CF).

O STF ainda apresenta resistência ao enquadramento de outros insumos além do papel, mas passou a aceitar o benefício ao livro em formato digital.

Obras musicais nacionais: não incidirão impostos sobre as obras musicais e literomusicais de autores ou intérpretes brasileiros, objetivando baratear a aquisição dos originais e, assim, combater a pirataria.

Para gozar dessa imunidade, a produção também deverá ser realizada no Brasil, alcançando também os suportes materiais ou arquivos digitais. Contudo, tal imunidade não se aplica na etapa de replicação industrial de mídias óticas de leitura a laser.

QUESTÕES

- Prova: VUNESP – 2014 – Titular de Serviços de Notas e Registros – TJ/SP.** Assinale a alternativa correta com a diferença entre isenção e imunidade.
 - Isenção e não incidência são iguais, já a imunidade assemelha-se à chamada alíquota zero.
 - A isenção é criada por decreto do chefe do Executivo, já a imunidade é criada por decreto legislativo.
 - Isenção somente se refere a taxas e contribuições, já a imunidade abrange todos os tipos de tributos.
 - Isenção é prevista em lei, já a imunidade é constitucionalmente estipulada.
- Prova: CONSULPLAN – 2015 – Titular de Serviços de Notas e Registros – TJ/MG.** Sobre o tema das imunidades tributárias, é INCORRETO afirmar:
 - As pessoas beneficiadas pela imunidade tributária não podem ser fiscalizadas pela autoridade administrativa.
 - A norma tributária infraconstitucional que desobedece uma imunidade tributária é uma norma inconstitucional.
 - A imunidade tributária outorga a seu beneficiário o direito subjetivo de não ser tributado pelo Poder Público.
 - A imunidade tributária limita o exercício da competência tributária outorgada pela Constituição Federal.
- Prova: ESAF – 2016 – Especialista em Regulação de Aviação – ANAC.** Quanto à imunidade tributária, assinale a opção correta.
 - Os templos de qualquer culto são imunes a todos os tributos.

- b) A imunidade dos partidos políticos alcança impostos e taxas.
- c) A imunidade das entidades educacionais é descaracterizada pela cobrança de mensalidades.
- d) A imunidade dos livros, dos jornais e dos periódicos é subjetiva.
- e) O sujeito passivo imune não é dispensado do cumprimento de obrigações acessórias.

4. **Prova: VUNESP – 2014 – Procurador – PGM/SP.** A imunidade recíproca consiste na vedação constitucional que impede a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de cobrar:

- a) tributos sobre os templos de qualquer culto.
- b) tributos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações.
- c) impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.
- d) impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.
- e) impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

5. **Prova: FGV – 2011 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** A imunidade recíproca impede que

- a) a União cobre Imposto de Renda sobre os juros das aplicações financeiras dos Estados e dos Municípios.
- b) o Município cobre a taxa de licenciamento de obra da União.
- c) o Estado cobre contribuição de melhoria em relação a bem do Município valorizado em decorrência de obra pública.
- d) o Estado cobre tarifa de água consumida em imóvel da União.

6. **Prova: FGV – 2013 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** Uma autarquia federal, proprietária de veículos automotores adquiridos recentemente, foi surpreendida com a cobrança de IPVA pelo Estado responsável pelos respectivos licenciamentos, não obstante vincular a utilização desses veículos às suas finalidades essenciais. Com base na hipótese sugerida, assinale a afirmativa correta.

- a) A cobrança é constitucional, por se tratar de fato gerador do IPVA.
- b) A cobrança é constitucional, por se aplicar o princípio da capacidade contributiva.
- c) A cobrança é inconstitucional, por se tratar de isenção fiscal.
- d) A cobrança é inconstitucional, por tratar de hipótese de imunidade tributária.

7. **Prova: CESPE – 2016 – Procurador do Estado – PGE/AM.** Considerando os limites ao exercício do poder de tributar, julgue o item seguinte.

A imunidade recíproca beneficia sociedades de economia mista que prestem serviços públicos estatais essenciais e exclusivos, como, por exemplo, o serviço de saneamento básico, ainda que tais serviços sejam remunerados por tarifas.

() Certo () Errado

8. **Prova: IESES – 2014 – Titular de Serviços de Notas e Registros – TJ/MS.** Com relação ao princípio constitucional imunidade recíproca, previsto na Constituição Federal, art. 150, VI, podemos afirmar que:

- a) Os Municípios estão impedidos de cobrar, da União e dos Estados, taxas pelo serviço de coleta de lixo bem como quaisquer outras taxas de polícia.
- b) É defeso à União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, bem como das autarquias ou fundações por eles mantidas, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou as delas decorrentes.
- c) Não incide Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana sobre os imóveis pertencentes à União, mas o

imposto pode ser cobrado dos Estados, em relação aos imóveis de que são proprietários.

- d) Fica vedada a instituição de impostos e de contribuições sociais, sobre livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão.

9. Prova: FGV – 2017 – Exame de Ordem Unificado (OAB). O Município X instituiu taxa a ser cobrada, exclusivamente, sobre o serviço público de coleta, remoção e tratamento de lixo e resíduos provenientes de imóveis. A Igreja ABC, com sede no Município X, foi notificada da cobrança da referida taxa.

Sobre a hipótese apresentada, assinale a afirmativa correta.

- a) As Igrejas são imunes; portanto, não devem pagar a taxa instituída pelo Município X.
- b) A taxa é inconstitucional, pois não é específica e divisível.
- c) A taxa é inconstitucional, uma vez que os Municípios não são competentes para a instituição de taxas de serviço público.
- d) A taxa é constitucional e as Igrejas não são imunes.

10. Prova: FCC – 2015 – Auditor Controle Externo – TCM/GO. De acordo com a Constituição Federal, é vedado aos Municípios instituir:

- a) impostos e contribuições sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, especificamente naquilo que se relaciona com as finalidades essenciais dessas entidades.
- b) impostos e taxas sobre patrimônio, renda ou serviços, da União, dos Estados e do Distrito Federal e de outros Municípios.
- c) impostos sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros.
- d) tributos sobre templos de qualquer culto, no que diz respeito ao patrimônio, renda e serviços, relacionados ou não com as suas finalidades essenciais.
- e) impostos sobre livros, jornais, periódicos, papel, tinta e demais insumos empregados na sua impressão.

11. Prova: FGV – 2013 – Exame de Ordem Unificado (OAB). Determinada editora de livros, revistas e outras publicações foi autuada pela fiscalização de certo Estado, onde mantém a sede da sua indústria gráfica, pela falta de recolhimento de ICMS incidente sobre álbum de figurinhas. Nessa linha, à luz do entendimento do STF sobre a matéria em pauta, tal cobrança é

- a) inconstitucional, por força da aplicação da isenção tributária.
- b) inconstitucional, por força da aplicação da imunidade tributária.
- c) constitucional, por força da inaplicabilidade da imunidade tributária.
- d) inconstitucional, por estar o referido tributo adstrito à competência tributária da União Federal.

12. Prova: QUADRIX – 2016 – Advogado – CRQ 18ª Região/PI. Considerando as regras constitucionais de imunidade tributária, assinale a alternativa incorreta.

- a) O direito a imunidade tributária é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei pode anular.
- b) A imunidade que recai sobre os templos de qualquer culto, nos termos da doutrina, representa a extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, consagrado no artigo 5º da Constituição Federal.
- c) A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, “d”, da Constituição Federal (livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão), não abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.
- d) A imunidade recíproca é extensiva às autarquias federais, estaduais e municipais no que atina ao patrimônio, renda

serviços vinculados às suas finalidades essenciais.

- e) No que diz respeito ao IPTU, não podem os municípios impor tributação sobre os prédios ou terrenos onde se exer o culto (os templos).

13. Prova: FCC – 2014 – Auditor Fiscal – SEFAZ/PE. Em relação às imunidades tributárias, é correto afirmar:

- a) A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada, se não houver contribuição dos beneficiários.
- b) A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão não se aplica ao álbum de figurinhas.
- c) Os serviços notariais e de registro, por serem exercidos em caráter público, por delegação do Poder Público, sujeitam-se à imunidade tributária recíproca.
- d) A sociedade de economia mista prestadora de serviço público de água e esgoto não é abrangida pela imunidade tributária recíproca.
- e) As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, ainda que seu capital social seja majoritariamente estatal, não gozam da imunidade tributária recíproca.

14. Prova: CESPE – 2014 – Titular de Serviços de Notas e Registros – TJ/SE. Conforme a CF, é permitido à União, aos estados, ao DF e aos municípios instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos.
- b) entidades sindicais patronais.
- c) livros, jornais e periódicos.
- d) fundações instituídas por partidos políticos.
- e) templos de qualquer culto.

15. Prova: TRF – 2017 – Juiz Federal – TRF 2ª Região. Leia as proposições e, ao final, assinale a opção correta:

- I. Instituição de educação, beneficiária de imunidade tributária, faz jus a exigir o afastamento do IPI incidente sobre o automóvel que ela vai adquirir e usar exclusivamente em suas atividades.
 - II. Instituição de educação, beneficiária de imunidade tributária, que tem certo imóvel alugado, cuja renda reverte em benefício de suas finalidades, não está sujeita a pagar IPTU sobre este seu bem, dado em locação.
 - III. A imunidade constitucional recíproca abrange os entes integrantes da administração indireta de cada unidade federada.
- a) Apenas as assertivas I e II estão corretas.
 - b) Apenas as assertivas II e III estão corretas.
 - c) Apenas a assertiva II está correta.
 - d) Todas as assertivas são equivocadas.
 - e) Apenas a assertiva I está correta.

16. Prova: ESAF – 2014 – Auditor Fiscal – Receita Federal. São imunes da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, exceto:

- a) o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.
- b) os livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão.
- c) os produtos industrializados destinados ao exterior.
- d) as aeronaves de uso militar vendidas à União.
- e) a energia elétrica, derivados do petróleo, combustíveis e minerais do País.

GABARITO FACILITADO

1. **Resposta: “letra d”.** A imunidade tributária conceitua-se como maior benefício tributário existente no ordenamento jurídico exatamente diante da proteção de nível constitucional. Já a isenção se caracteriza como forma de exclusão do crédito tributário estampado em lei, ainda que prevista em contrato (art. 176 do CTN). A alíquota zero, por sua vez, geralmente será reduzida por meio de ato do poder executivo (decreto).

2. **Resposta: “letra a”.** O único item errado é aquele que afasta o poder de fiscalização na imunidade tributária. Ressalte-se que o benefício da imunidade apenas desonera o dever de recolhimento de tributo determinado (obrigação principal), não retirando a obrigação quanto ao cumprimento das formalidades relacionadas aos livros, certidões, cadastros, fiscalização, dentre outros (obrigações acessórias).

3. **Resposta: “letra e”.** A aplicação da imunidade tributária não ocasiona, necessariamente, a desoneração quanto ao cumprimento das obrigações acessórias (art. 113, § 2º, do CTN). Os templos de qualquer culto e partidos políticos apenas detêm, nos termos da Carta Magna, imunidades quanto aos impostos (art. 150, VI, da CF) e não a outros tributos. A cobrança de mensalidades não descaracteriza a imunidade das instituições de educação, vedando a finalidade lucrativa. A imunidade cultural (livros, jornais, periódicos) classifica-se como objetiva, exatamente por proteger objetos/coisas.

4. **Resposta: “letra c”.** A imunidade recíproca se caracteriza pela não incidência apenas dos impostos entre os entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 150, VI, “a”, da CF).

5. **Resposta: “letra a”.** A única alternativa que comporta a aplicação da imunidade recíproca para retirar os impostos (art. 150, VI, “a”, da CF). Observe que as demais alternativas não mencionam impostos, chegando ao ponto de incluir aquilo que sequer teria natureza tributária (tarifa).

6. **Resposta: “letra d”.** A imunidade recíproca receber extensão para autarquias e fundações públicas relacionadas ao patrimônio, renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes (art. 150, § 2º, da CF).

7. **Resposta: “certo”.** A jurisprudência do STF já pacificou entendimento quanto à extensão da imunidade recíproca para empresas públicas e sociedades de economia mista que prestem serviços públicos (RE 407.099/RS, RE 253.472/SP).

8. **Resposta: “letra b”.** O conceito apresentado no item corresponde aquele aplicado a imunidade recíproca, englobando também a extensão literal para autarquias e fundações públicas (art. 150, VI, “a”, § 2º, da CF). Atente-se que tal benefício apenas retira o dever de pagar impostos, permanecendo devidas as demais espécies tributárias. Sobre os livros, jornais, periódicos e papel utilizados na impressão não incidirá impostos (art. 150, VI, “d”, da CF), cabendo eventual contribuição social.

9. **Resposta: “letra d”.** De início, atente-se que a referida taxa se mostra constitucional diante do cenário de especificidade e divisibilidade do serviço de coleta domiciliar de lixo (Súmula Vinculante 19), tratando-se de tributos de competência

comum entre os entes federados (art. 77 do CTN). Entretanto, a imunidade religiosa apenas será aplicável aos impostos (art. 150, VI, “b”, da CF), não sendo as Igrejas imunes ao pagamento das taxas.

10. Resposta: “letra c”. A imunidade sobre obras musicais nacionais impede que os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) exijam impostos sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros (art. 150, VI, “e”, da CF). As demais hipóteses apresentadas induzem a aplicação da imunidade em outras espécies tributárias, contrariando os casos de aplicação genérica dos impostos. Ressalte-se, ainda, que na imunidade cultural o STF apenas contempla o insumo papel, afastando o benefício aos demais (RE 216.857/RS).

11. Resposta: “letra b”. Nos termos da jurisprudência consolidada do STF, será aplicável a imunidade cultural (art. 150, VI, “d”, da CF) para retirar os impostos sobre os álbuns de figurinhas (RE 221.239/SP, RE 179.893).

12. Resposta: “letra c”. A única alternativa incorreta é aquela que afasta a imunidade cultural (art. 150, VI, “d”, da CF) quanto aos filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos, contrariando posição jurisprudencial (Súmula 657 do STF).

13. Resposta: “letra a”. Aplicando entendimento do STF, a extensão da imunidade das entidades de assistência social para previdência fechada apenas seria admitida se não existir contribuição dos beneficiados (Súmula 730 do STF). Em outros casos decididos pela corte, encontramos a aplicação da imunidade cultural ao álbum de figurinha (RE 221.239/SP, RE 179.893) e as sociedades de economia mista que prestam serviços públicos (RE 407.099/RS, RE 253.472/SP). Por outro lado, por equiparação a atividade privada, os serviços notariais e de registro não se beneficiam com a imunidade tributária recíproca (RE 756.915/RS, ADI 3.089/DF).

14. Resposta: “letra b”. Inexiste imunidade tributária aplicável às entidades sindicais patronais. Atente-se para não confusão com a imunidade tributária da entidade sindical dos trabalhadores (art. 150, VI, “c”, da CF). Todos os demais casos apontam espécies de imunidades tributárias genéricas dos impostos (art. 150, VI, da CF).

15. Resposta: “letra c”. Nos termos consagrados em jurisprudências do STF, ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas (Súmula Vinculante 52). Atente-se que as imunidades tributárias apenas desoneram os tributos em que o ente beneficiado atua como contribuinte de direito (praticando o fato gerador do tributo) e não aquele em que exerce apenas função de contribuinte de fato (recebendo a repercussão econômica), a exemplo do IPI. Por fim, nem todos os integrantes da administração indireta gozarão de imunidade tributária automaticamente, como nos casos de empresas públicas e sociedades de economia mista (que somente alcançam se prestadoras de serviços públicos).

16. Resposta: “letra d”. Aplicando as imunidades espelhadas na constituição, o único item incorreto seria aquele que pretende beneficiar os tributos incidentes apenas indiretamente (IPI) sobre os bens adquiridos pelos entes políticos (União).

-
- ¹ Os conceitos de Hipótese de Incidência, Fato Gerador e Lançamento Tributário serão exaustivamente apresentados e explicados ao longo dessa obra.
 - ² Tramita no Congresso Nacional Projeto de Emenda Constitucional originada do Senado Federal (PEC 133/2015) e atualmente discutida na Câmara dos Deputados (PEC 200/2016) que pretende a criação de nova modalidade de imunidade sobre imóveis locados para igrejas. O detalhe é que na redação aprovada pelo Senado existe expressa menção a palavra *imunidade*. Até o fechamento desta edição não houve aprovação final da matéria.
 - ³ Estudaremos, em capítulo próprio, que a específica *Isenção Onerosa* não poderá ser retirada livremente, pois condicionada ao cumprimento de requisitos e prazo (art. 178 do CTN).
 - ⁴ O STF referendou entendimento no sentido de que as imunidades e princípios tributários são verdadeiras cláusulas pétreas (RE 254.784/SP e ADI 939/DF).
 - ⁵ A dispensa no cumprimento de obrigações acessórias também será interpretada de maneira literal (art. 111, III, da CTN).
 - ⁶ Conforme determina o art. 146, II, da CF, essa regulamentação será efetivada por meio de lei complementar.
 - ⁷ Semelhante redação é encontrada no art. 9º, IV, “a”, do CTN.
 - ⁸ A Constituição Federal proíbe a concessão de privilégios fiscais para as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista que não sejam estendidas as do setor privado (art. 173, § 2º, da CF).
 - ⁹ Semelhante redação é encontrada no art. 9º, IV, “b”, do CTN.
 - ¹⁰ Até o fechamento desta edição a matéria ainda não foi finalizada. Aconselha-se o acompanhamento dos mencionados projetos.
 - ¹¹ Semelhante redação é encontrada no art. 9º, IV, “c”, do CTN.
 - ¹² A assistência e educação são direitos sociais consagrados nos arts. 6º, 203 e 205 da Constituição Federal.
 - ¹³ Apesar de o dispositivo mencionar que seriam isentas, o STF entende que se trata de regra da imunidade tributária (RE 636.941/RS).
 - ¹⁴ Semelhante redação é encontrada no art. 9º, IV, “d”, do CTN.
 - ¹⁵ Nesse sentido, a Súmula Vinculante 12: “A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal”.

IMPOSTOS EM ESPÉCIE

7.1 PARÂMETROS GERAIS

Em capítulos anteriores, abordamos aspectos fundamentais da introdução do direito tributário, realizando o principal estudo no sistema tributário nacional estampado na Constituição Federal.

Analizamos o conceito de tributo e suas espécies, bem como as normas principiológicas e imunizantes que limitam o poder de tributar concedido aos entes federados.

Preceitos gerais dos **impostos** foram, naquele momento, conjuntamente explanados com as demais espécies tributárias, ressaltando suas diferenciações e elencando as competências previstas na Carta Magna.

Nesse capítulo, faremos o estudo dos **impostos em espécie**, aprofundando aspectos mais relevantes previstos na Constituição Federal, Código Tributário Nacional e legislações extravagantes, respaldados na jurisprudência nacional e que efetivamente são objetos em certames (concursos públicos e exames).

De início, precisamos compreender que a Carta Magna determinou reserva de **lei complementar** para estabelecer aspectos gerais dos impostos na determinação de seus **atos geradores, bases de cálculo e contribuintes** (art. 146, III, “a”, da CF).

A intenção do constituinte foi *limitar e padronizar* a incidência dessa espécie tributária em todo o território nacional, aplicando-se norma geral que deverá ser seguida por todos os entes (*União, Estados, Distrito Federal e Municípios*). Uma espécie de parâmetro universal previsto em **lei complementar** que será seguido para essa instituição.

Verificaremos, no **Código Tributário Nacional**, o papel dessa **lei complementar de normas gerais** aplicáveis para a maioria dos **impostos**, pois recepcionado com esse status, estabelecendo nos iniciais artigos quais seriam esses **atos geradores, bases de cálculo e contribuintes**.

Com efeito, já ressaltamos que genericamente os **atos geradores dos impostos se relacionam com a manifestação de riquezas do contribuinte**, independentemente de qualquer contraprestação

específica (art. 16 do CTN).

Assim, aplicando as previsões constitucionais de competência dos impostos e os parâmetros gerais elencados no CTN, passaremos aos estudos dos **impostos em espécie** de cada ente político tributante.

7.2 IMPOSTOS FEDERAIS

7.2.1 Imposto de Importação

7.2.1.1 Competência e fato gerador

O **Imposto de Importação (II)** é de competência da **União** (art. 153, I, da CF) e tem como preponderante finalidade o elemento **extrafiscal** da tributação, em que a maior preocupação não será o incremento de arrecadação, mas, sim, proteger o comércio nacional em face do ingresso de bens e serviços do estrangeiro.

Diante dessa finalidade, no capítulo correspondente aos princípios tributários, estudamos que a modificação das **alíquotas** do **II** configura-se como exceção ao **princípio da legalidade**, pois podem ser realizadas por ato do poder executivo, obedecendo a parâmetros legais (art. 153, § 1º, da CF). Verificamos, ainda, que essa espécie tributária não se submete às regras de **anterioridades anual e nonagesimal** (art. 150, § 1º, da CF), aplicando-se imediatamente suas alterações.

Seu **fato gerador** é o ingresso de produtos estrangeiros no **território nacional** (art. 19 do CTN + art. 1º do Decreto-lei 37/1966). Para o Regulamento Aduaneiro, esse *fato gerador* seria o ingresso no **território aduaneiro** (art. 72 do Decreto 6.759/2009), entendido como sinônimo do nacional.

Grande discussão paira quanto à aplicação da legislação e o momento de ocorrência desse fato gerador. A divergência consiste em identificar se seria aplicável a legislação vigente no efetivo *ingresso* da mercadoria no território nacional *ou* no *registro* da declaração de importação (que poderá ocorrer antes mesmo do ingresso).

Doutrina e jurisprudência ainda vacilam em realizar concisa interpretação, já que parcela adota a aplicação da legislação vigente no momento do *ingresso* ao passo em que outros sustentam aquela do *registro* da declaração. O STF já exarou decisões aceitando a legislação do *ingresso* da mercadoria (RE 224.285/CE, RE 224.285/CE) ao passo em que o STJ aceita aquela vigente no momento do *registro* da declaração (REsp 362.910/PR).

Por **produtos estrangeiros**, compreendem-se aqueles **fabricados no estrangeiro**, bem como os **nacionais e nacionalizados que retornem ao país** (art. 70 do Decreto 6.759/2009).

Em termos mais simples, mercadorias **nacionais** (produzidas no Brasil) ou **nacionalizadas** (estrangeira que se incorporou à economia e aqui se nacionalizou) se forem remetidas para o exterior e após retornem ao Brasil, também se submeterão ao **II**.



facilitando



Entretanto, exceções existem para afastar a incidência desse imposto nos casos de *retorno da mercadoria nacional ou nacionalizada*, a saber: consignação não vendida; devolvida por motivo de reparo, defeito ou substituição; modificação na sistemática de importação do importador; Guerra ou calamidade e motivos alheios à vontade do exportador (*incisos* do art. 70 do Decreto 6.759/2009).

Dentro de diversos procedimentos especiais previstos em lei, aqui ressaltamos outros dois importantes casos em que poderá ser afastada a incidência do Imposto de Importação: **a admissão temporária e o entreposto aduaneiro**.

Na **admissão temporária**, permite-se o ingresso e permanência de mercadoria estrangeira no país, por prazo fixado, com suspensão total ou parcial da tributação (art. 353 do Decreto 6.759/2009).

Utilizados em situações nas quais *não* há intenção de *ingresso definitivo* de bens no Brasil, a exemplo de mercadorias estrangeiras exibidas em mera exposição (roupas, carros, artes, tecnologia etc.).

Já no **entreposto aduaneiro**, teríamos a situação em que o bem ingressa no território nacional *apenas como parte do caminho* para outro país (art. 73 do Decreto-lei 37/1966). A título exemplificativo, imaginemos mercadoria originada da Europa que ingressa no Brasil apenas como caminho para ser destinada à Argentina.

7.2.1.2 Contribuinte

Realizando a conjunção do art. 22 do CTN com o art. 31 do Decreto-lei 37/1966, encontraremos como **contribuinte do II**:

- I. **O importador**, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional, **ou quem a lei a ele equiparar**;
- II. **O arrematante** de produtos apreendidos ou abandonados;
- III. **O destinatário** de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente;
- IV. **O adquirente** de mercadoria entre postada.

No art. 32 do Decreto-lei 37/1966, encontramos a figura do **responsável tributário**, considerado como um terceiro chamado a responder em nome do real contribuinte, destacando-se o **depositário** e o **transportador**.¹

7.2.1.3 Base de cálculo, alíquotas e lançamento

A determinação da **base de cálculo** desse imposto dependerá também da fixação do tipo de sua **alíquota** (art. 20 do CTN + art. 2º do Decreto-lei 37/1966).

Teremos a utilização da **base de cálculo** como **unidade de medida adotada** pela lei tributária se a **alíquota for específica**.

Unidade de medida aqui referendada seria aplicada para grandezas proporcionais, como toneladas, metros, litros, dentre outros, incidindo alíquotas específicas a cada volume (ex.: 10 reais a cada 1 litro).

Por outro lado, teremos a utilização da **base de cálculo** como **o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País**, nas situações em que se aplicará a alíquota *ad valorem*.

A tradução dessa segunda base de cálculo seria mais simples que a própria redação da norma. Em verdade, a intenção do legislador estaria em utilizar uma alíquota sobre o valor do bem. Bastante utilizados em negócios jurídicos internacionais que envolvem produtos finais e não matérias primas (ex.: alíquota específica para importação de relógios).

Ainda de acordo com o CTN, encontraremos especial regra para identificação da **base de cálculo de produtos apreendidos ou abandonados**, pois será considerado o **preço da arrematação** no leilão.

Em termos mais simples, não será considerado o preço do produto em si, mas sim o valor do lance vencedor da hasta pública, prestigiando o real valor da riqueza manifestada pelo arrematante.

Por fim, a regra de **lançamento tributário** desse imposto será por **homologação** (art. 150 do

CTN), ocorrendo por **declaração** nos casos de bagagem acompanhada (art. 147 do CTN). Em ambas as situações, se for preciso atuação do fisco, caberá lançamento complementar de **ofício** (art. 149 do CTN).

7.2.2 Imposto de Exportação

7.2.2.1 Competência e fato gerador

O **Imposto de Exportação (IE)** é de competência da **União** (art. 153, II, da CF) e tem como clássica finalidade o elemento **extrafiscal** da tributação.

A extrafiscalidade desse imposto se interpreta na proteção à economia e sociedade em face do comércio internacional. Em outras palavras, a União detém o poder de incentivar ou limitar as exportações de produtos nacionais ou nacionalizados, dependendo do contexto político ou social.

Diante desse elemento extrafiscal, o constituinte excepcionou o **IE** da regra de **legalidade, anterioridade anual e nonagesimal**, podendo ter suas alíquotas modificadas por ato do poder executivo (art. 153, § 1º, da CF) e aplicação imediata (art. 150, § 1º, da CF).

O **fato gerador desse imposto** se caracteriza com a saída de produtos *nacionais ou nacionalizados* do **território nacional** (art. 23 do CTN + art. 1º do Decreto-lei 1.578/1977). Para o Regulamento Aduaneiro, seria a saída no **território aduaneiro** (art. 213 do Decreto 6.759/2009).

Diferentemente do **Imposto de Importação**, no **IE** não existem dúvidas quanto à aplicação da legislação, uma vez que os tribunais seguem a previsão legal como a data do *registro* da declaração de exportação no **Siscomex** – Sistema Integrado de Comércio Exterior² (art. 1º, § 1º, do Decreto-lei 1.578/1977 + art. 213, parágrafo único, do Decreto 6.759/2009 + AgR RE 234.954/AL).

7.2.2.2 Contribuinte

Realizando a conjunção do art. 27 do CTN com o art. 5º do Decreto-lei 1.578/1977, encontraremos como **contribuinte o exportador**, assim entendido como qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional, **ou quem a lei a ele equiparar**.

7.2.2.3 Base de cálculo, alíquotas e lançamento

A determinação da **base de cálculo** desse imposto é semelhante àquela estudada no **II**, designado segundo a alíquota aplicável (art. 24 do CTN + art. 2º do Decreto-lei 1.578/1977).

Assim, teremos a utilização da **base de cálculo** como **unidade de medida adotada** pela lei tributária se a **alíquota for específica**, bem como a **base de cálculo no preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência**, nas situações de alíquota *ad valorem*.

O **Poder Executivo**, por meio da **Câmara de Comércio Exterior – CAMEX**, fixará critérios específicos ou pauta de valores mínimos quando o preço do produto for de difícil apuração ou for

susceptível de oscilações bruscas no mercado internacional, respeitando parâmetros (art. 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto-lei 1.578/1977).

Por fim, a regra de **lançamento tributário** desse imposto será por **homologação** (art. 150 do CTN), podendo existir atuação complementar/corretiva do fisco de **ofício** (art. 149 do CTN).

7.2.3 Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza

7.2.3.1 Competência e fato gerador

O **Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR)** é de competência da **União** (art. 153, III, da CF) e se classifica como de **finalidade fiscal**, pois representa o imposto de maior arrecadação entre os federais.

Contudo, ainda que dotado de forte carga **fiscal**, estudamos que o IR será **exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal** (art. 150, § 1º, da CF), não necessitando aguardar noventa dias da publicação de lei que lhe instituir ou aumentar para que possa surtir seus efeitos.

Entretanto, esse imposto respeitará *específicos princípios* elencados na Carta Magna (art. 153, § 2º, I, da CF), quais sejam:

- a) **Generalidade:** todas as pessoas (físicas ou jurídicas) se sujeitam à incidência do IR;
- b) **Universalidade:** todo o conjunto de rendimentos ou proventos do sujeito se submete a essa tributação;
- c) **Progressividade:** conforme explanado, no capítulo sobre classificações dos tributos, a progressividade se caracteriza quando ocorrer variação na base de cálculo que ocasione variação na sua alíquota. Para o **IR**, quanto maiores os rendimentos do sujeito (base de cálculo), maior será o percentual da alíquota.

A previsão de seu **fato gerador** se encontra esculpido no art. 43 do CTN ao determinar a **disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza**.

Apesar das infundáveis discussões doutrinárias e jurisprudenciais quanto ao momento dessa **disponibilidade**, tem-se entendido como **econômica** aquele concreto acréscimo de dinheiro ou coisas conversíveis em dinheiro (pode usar, gozar, dispor) e **jurídica** quando apenas obtém direito a crédito (ainda não dispõe efetivamente dos valores).

Já a conceituação de **renda e proventos de qualquer natureza** foi explicitada nos incisos do art. 43 do CTN, designando:

I – Renda: produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – Proventos de qualquer natureza: acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Submetem-se ao imposto não apenas as remunerações e salários de trabalhadores ou investimentos de capitais realizados (ambos no conceito de renda), mas também quaisquer outros meios de acréscimo patrimonial, como herança, doação, loteria, entre outros.

Para fins de incidência, não interessa qual denominação da receita ou do rendimento, a localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, a origem e da forma de percepção (art. 43, § 1º, do CTN). Essa desvinculação legitima o já estudado princípio do “**pecunia non olet**” (dinheiro não cheira), o qual determina a tributação, inclusive, sobre rendimentos de origens ilícitas.

Para as específicas situações relacionadas ao recebimento de receitas originadas do exterior, a edição de **lei** estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade para incidência (art. 43, § 2º, da CF).

O último importante aspecto desse **fato gerador** relaciona-se a sua inaplicabilidade diante de **verbas indenizatórias**.

Com efeito, **não haverá incidência do Imposto de Renda** sobre receitas recebidas a título de **indenizações**, pois, nesses casos, não estariam existindo verdadeiros acréscimos patrimoniais, e sim mera devolução de riquezas anteriormente perdidas. Em termos mais simples, a indenização objetiva **devolver** patrimônio perdido e não **acrescer**.

Exemplificando, imaginemos que determinados sujeitos se envolvam em acidente de trânsito que ocasione a *perda total* do veículo de um deles. Identificada a culpa, o ocasionador do acidente será responsabilizado pelo pagamento do prejuízo financeiro, depositando o respectivo valor do bem. Sobre esse depósito não incidirá o IR, pois se tratou de apenas recomposição patrimonial e não acréscimo.

Analisando a perspectiva indenizatória, o Superior Tribunal de Justiça editou as seguintes súmulas:



Súmula

Súmula 125 do STJ – O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda.

Súmula 136 do STJ – O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda.

Súmula 215 do STJ – A indenização recebida pela adesão à programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.

Súmula 386 do STJ – São isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional.

Seguindo esse mesmo entendimento, nos casos relacionados às **indenizações por danos morais** também não existirá acréscimo patrimonial que justifique a incidência desse imposto. Atente-se que os valores recebidos, a esse título, visam apenas reparar as perdas de patrimônios imateriais (sentimentos, imagens, honra etc.).

Nesses termos, aduz a **Súmula 498 do STJ** que “não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais”.

7.2.3.2 Contribuinte

Contribuinte do imposto é a pessoa física ou jurídica titular da disponibilidade econômica ou jurídica, sem prejuízo de atribuir à lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis (art. 45 do CTN).

Objetivando facilitar a atividade de fiscalização tributária, a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de **responsável** pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Observe, portanto, que contribuinte será o sujeito que auferir renda e proventos de qualquer natureza, podendo a lei determinar que um terceiro se responsabilize pelo recolhimento em nome daquele.

7.2.3.3 Base de cálculo, alíquotas e lançamento

A base de cálculo do imposto é o montante **real, arbitrado ou presumido**, da renda ou dos proventos tributáveis (art. 44 do CTN).

O **lucro real** consiste em realizar correto cálculo de retirada das despesas do montante de receita alcançado. Existe precisão no encontro do lucro, abatendo as despesas dedutíveis legalmente daquilo que a pessoa recebeu.

No **lucro presumido** será realizada uma “presunção” de lucro por meio da aplicação de percentual fixo sobre as receitas alcançadas. Não haverá cálculo preciso das despesas dedutíveis, pois apenas analisará o quanto ganhou e dele se retira um presumido percentual que seria o lucro.

O **lucro arbitrado** é aplicado pelo fisco federal quando não se mostra possível aplicar as modalidades anteriores, pois o contribuinte não se encontra regular em suas obrigações acessórias (certidões, escriturações etc.). A autoridade realizará estudos baseados em legislações específicas para se chegar ao razoável valor de base de cálculo de determinado contribuinte.

Conforme relatamos, as **alíquotas** desse imposto se classificam como **progressivas**, levando em consideração a quantidade de renda ou proventos de qualquer natureza recebidos pelo contribuinte (pessoas físicas).

No atual ordenamento, destacam-se **cinco faixas de alíquotas** (0%, 7,5%; 15%; 22,5% e 27,5%) que incidem segundo o tamanho dessas bases de cálculo, atualizadas anualmente pela legislação.

A regra de **lançamento tributário** desse imposto será por **homologação** (art. 150 do CTN), podendo existir atuação complementar/corretiva do fisco de **ofício** (art. 149 do CTN).

7.2.4 Imposto sobre Produtos Industrializados

7.2.4.1 Competência e fato gerador

O **Imposto sobre Produtos Industrializado (IPI)** é de competência da **União** (art. 153, IV, da CF), classificando-se preponderantemente como **extrafiscal**, já que servirá como mecanismo de intervenção do poder público no setor industrial do país, visualizado na obediência ao *princípio da seletividade*.

Como **extrafiscal**, a Constituição excepcionou o **IPI** dos **princípios da legalidade** (art. 153, § 1º, da CF) e **anterioridade anual** (art. 150, § 1º, da CF), podendo, nos limites da lei, ter suas alíquotas modificadas por *ato do poder executivo* e aplicáveis ainda no *mesmo exercício financeiro*.

Entretanto, essa espécie tributária se mostra como a segunda maior fonte de arrecadação de impostos federais, caracterizando-o também como de finalidade **fiscal**. Considerando essa presente finalidade, o **IPI** não foi enquadrado como exceção à anterioridade nonagesimal, devendo aguardar noventa dias para o início dos efeitos dessa lei instituidora/majoradora.

Ressalte-se que o **IPI** se submete à previsão de *específicos princípios* elencados no texto constitucional (art. 153, § 3º, I e II, da CF), quais sejam:

- a) **Seletividade:** um dos elementos que demonstram a **extrafiscalidade** do IPI seria exatamente submissão a esse princípio. Essa regra determina que “o imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos” (art. 48 do CTN).

Assim, produtos essenciais à sobrevivência humana terão reduzido seus valores ou até retirada sua incidência. De outro lado, aqueles desnecessários e/ou prejudiciais (produtos que não são de primeira necessidade) ao ser humano terão alíquotas em percentuais mais elevados, objetivando encarecer o produto e desestimular seu consumo. Como exemplos, produtos que compõem a “cesta básica” têm seu IPI reduzido ou até zerado, ao passo que bebidas alcoólicas e cigarros têm elevadas alíquotas;

- b) **Não cumulatividade:** por meio dessa sistemática, será retirado das futuras industrializações aquele **IPI** que já foi pago sobre os anteriores. Em uma longa cadeia produtiva, poderão existir várias etapas de industrialização as quais geram o dever de pagar novo imposto, podendo ser “abatido” dele aquilo pago nas antecedentes industrializações.

Em outras palavras, quando o próximo industrial adquirir matéria-prima já industrializada, creditar-se-á daquele **IPI** pago pelo antecessor. Desse modo, quando realizar a nova industrialização e chegar ao montante do seu imposto a pagar, poderá abater aqueles créditos de operações anteriores.

Se, na realização dessa conta, existir saldo credor em favor do contribuinte, será ele transferido para períodos seguintes (art. 49, parágrafo único, do CTN).

Por outro lado, o STF tem entendimento de que se a aquisição (entrada) de produto industrializado “matéria-prima” for desonerada, não haverá creditamento de **IPI**, já que não houve anterior pagamento desse imposto. Em termos mais simples, imaginem uma indústria adquirindo (da anterior) produto com alíquota zero, isenção, imunidade. Nessa situação, não houve recolhimento anterior desse ***imposto*** e, logo, não haverá crédito a ser abatido pelo próximo (RE 353.657/PR).

Invertendo as posições e utilizando mesmo raciocínio, se a entrada de produto for onerada com o **IPI**, mas sua saída estiver desonerada (alíquota zero, isenção, imunidade), também não existirá direito à manutenção de crédito, procedendo ao seu cancelamento. O Supremo entende que a manutenção desse crédito só seria possível se **específica lei** dispor de modo contrário (art. 150, § 6º, da CF + RE 561.676/SC + RE 475.551/PR).

O **fato gerador** desse imposto poderá ser verificado em três diferentes momentos (art. 46 do CTN), a saber:

- I. No desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II. Na saída do produto industrializado dos estabelecimentos industriais ou equiparados;
- III. Na sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

O regulamento do **IPI** também reitera esses **fatos geradores**, especificando o momento de sua ocorrência (arts. 35 e 36 do Decreto 7.212/2010).

Ressalte-se que o legislador preocupou-se em definir aquilo que seria **produto industrializado** para fins de incidência desse imposto, ainda que de forma ampliativa.

Assim, *considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, renovação e recondicionamento* (art. 46, parágrafo único, do CTN + art. 4º do Decreto 7.212/2010).

Ademais, a Constituição Federal ainda elenca dois benefícios para esse Imposto.

O primeiro seria a específica **imunidade tributária** do IPI na exportação de produtos industrializados. A intenção seria estimular a remessa de mercadorias para o exterior, objetivando alcançar superávit na balança comercial internacional (art. 153, § 3º, III, da CF). Nesse mesmo sentido de desoneração, o STF já determinou a aplicação objetiva dessas imunidades.



Súmula

Súmula 536 do STF – São objetivamente imunes ao imposto sobre circulação de mercadorias os “produtos industrializados”, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar.

O segundo benefício determina que a lei *reduza* o impacto do IPI sobre a aquisição de bens de capital (veículos, máquinas e utensílios) pela indústria (art. 153, § 3º, III, da CF).

7.2.4.2 Contribuinte

Considera-se contribuinte desse imposto (art. 51 do CTN):

- I – **Importador** ou quem a lei a ele equiparar;
- II – **Industrial** ou quem a lei a ele equiparar;
- III – **Comerciante** de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos industriais ou equiparados;
- IV – **Arrematante** de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

No regulamento do IPI também encontraremos a previsão quanto aos **contribuintes**, além de situações afetas à figura da **responsabilidade tributária** (arts. 24 e 25 do Decreto 7.212/2010).

A legislação preocupou-se em designar como contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante (art. 51, parágrafo único, do CTN + art. 24, parágrafo único, do Decreto 7.212/2010).

Por fim, importante discussão teve recente resolução no Supremo Tribunal Federal: a incidência do IPI sobre produtos industrializados por consumidor final não contribuinte (RE 723.651/PR).

Os defensores da não incidência argumentavam a impossibilidade de creditamento do valor pago, já que estariam impostando para uso próprio e, portanto, ferindo a sistemática da não cumulatividade.

Adotando posição diversa, a corte suprema fundamentou a incidência diante da ausência de imunidade tributária específica, além de externar a aplicação do princípio da isonomia. Considerando que os produtos nacionais quando exportados sofrem a tributação dos países destinatários, o inverso também seria constitucional.



Jurisprudência

Imposto sobre Produtos Industrializados. Importação de bens para uso próprio. Consumidor final. **Incide, na importação de bens para uso próprio, o Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo neutro o fato de tratar-se de consumidor final** (RE 723.651, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 04.02.2016, DJe-164, divulg. 04.08.2016, public. 05.08.2016).

7.2.4.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento

A **base de cálculo** será designada segundo a espécie de fato gerador existente. Desse modo, teremos (art. 47 do CTN):

- I. **Produto Industrializado de procedência do exterior:** o preço normal do produto (ou seu similar nacional) praticado no mercado interno, acrescido do *Imposto de Importação, taxas de importação (aduaneyras) e encargos cambiais*;
- II. **Saída da indústria nacional ou equiparados:** o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria ou, na falta desse valor, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;
- III. **Produto arrematado:** o preço da arrematação.

As **alíquotas do IPI** serão elencadas de forma proporcional, mas podem variar de acordo com o **princípio da seletividade**, incidindo de maneira mais *leve* sobre produtos primordiais ao ser humano, e de forma mais *pesada* sobre aqueles não considerados essenciais.

A pluralidade dessas alíquotas encontra-se estabelecida na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI.³

O **lançamento tributário** desse imposto será por **homologação** (art. 150 do CTN), pois o próprio contribuinte realiza a apuração de suas industrializações e paga antecipadamente, cabendo ao fisco apenas realizar sua homologação. Contudo, se existirem omissões ou inexatidões, a fazenda pública procederá com a autuação complementar/corretiva de **ofício** (art. 149 do CTN).

7.2.5 Imposto sobre Operações Financeiras

7.2.5.1 Competência e fato gerador

O **Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)** é de competência da **União** (art. 153, V, da CF), com classificação de finalidade **extrafiscal**, pois utilizado como forma de atuação do poder público, no cenário econômico do país, realizando o estímulo ou proteção de atividades financeiras.

A **extrafiscalidade** requer maior simplificação da atuação desse imposto e, por esse motivo, a Constituição excetuou a modificação de suas **alíquotas** da estrita legalidade, podendo ser realizada por ato do poder executivo, atendendo parâmetros legais (art. 153, § 1º, da CF).

Do mesmo modo, o **IOF** instituído ou aumentado não precisará respeitar as regras de anterioridades anual ou nonagesimal, tendo aplicação imediata com a publicação da lei (art. 150, § 1º, da CF).

A denominação simplificada “Operações Financeiras” englobará quatro grandes **atos geradores**, a seguir estabelecidos (art. 63 do CTN + art. 2º do Decreto 6.306/2007):

- I. **Crédito:** a efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;
- II. **Câmbio:** a efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;
- III. **Seguro:** a efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;
- IV. **Títulos e valores mobiliários:** na emissão, na transmissão, no pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

Atente-se que se na mesma operação surgir fato gerador dos **títulos ou valores mobiliários** conjuntamente com **crédito**, a tributação desse imposto incidirá uma única vez como forma de obstar a existência de “bitributação” (art. 63, parágrafo único, do CTN).

A Constituição Federal traz específica previsão quando ao **ouro** (art. 153, § 5º, da CF). A utilização do **ouro** como ativo financeiro ou instrumento cambial (equivalente a dinheiro)⁴ se sujeitará exclusivamente ao **IOF** na origem (aquisição em estabelecimento credenciado), repassado os valores arrecadados na proporção de 30% (trinta por cento) aos Estados, Distrito Federal e Territórios e 70% (setenta por cento) aos Municípios, nada ficando com a União.

O Supremo Tribunal Federal pacificou entendimento de que o mero saque em caderneta de poupança *não constitui tomada de crédito* que justifique a incidência do **IOF**, pois o sujeito estaria retirando dinheiro próprio e não tomando crédito de instituição financeira.



Súmula

Súmula 664 do STF – É inconstitucional o inciso V do art. 1º da Lei 8.033/90, que instituiu a incidência do imposto nas operações de crédito, câmbio e seguros – IOF sobre saques efetuados em caderneta de poupança.

Ademais, o **Superior Tribunal de Justiça** editou a **Súmula 185**, determinando que “nos depósitos judiciais, não incide o Imposto sobre Operações Financeiras”.

7.2.5.2 Contribuinte

Segundo dispõe previsão legal, o **contribuinte** desse imposto poderá ser **qualquer das partes na operação tributada**, tais como: pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito, seguradas ou compradoras de moeda estrangeira, instituições financeiras, dentre outras (art. 66 do CTN + arts. 4º, 12 e 19 do Decreto 6.306/2007).

7.2.5.3 Base de cálculo, alíquotas e lançamento

As **bases de cálculo** desse imposto dependerão diretamente de qual fato gerador ocorreu. Desse modo, teremos (art. 64 do CTN):

- I. Nas operações de **crédito**: o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;
- II. Nas operações de **câmbio**: o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;
- III. Nas operações de **seguro**: o montante do prêmio;
- IV. Nas operações de **título ou valores mobiliários**: emissão (o valor nominal mais o ágio, se houver), transmissão (o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei) e no pagamento ou resgate (o preço).

Quanto às **alíquotas** do IOF, ressaltam-se as variações encontradas, a depender da operação financeira realizada, entre os percentuais de 0% até 25% (arts. 8º e 15 do Decreto 6.306/2007).

O **lançamento tributário** desse imposto será por **homologação** (art. 150 do CTN), pois o próprio contribuinte realiza a apuração de suas *operações financeiras* e paga antecipadamente, cabendo ao fisco apenas realizar sua homologação. Contudo, se existirem omissões ou inexatidões, a fazenda pública procederá com a autuação complementar/corretiva de **ofício** (art. 149 do CTN).

7.2.6 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

7.2.6.1 Competência e fato gerador

O **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)** é de competência da **União** (art. 153, VI, da CF), e classificado como **extrafiscal**, pois incidirá de maneira diferenciada de acordo com a utilização do imóvel rural.

Esse elemento **extrafiscal** considerará o “grau de utilização” do imóvel no momento da sua aplicação, pagando menos aquele que cumprir a função social da propriedade e mais quem não realizar. **Será progressivo** e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, § 4º, I, da CF).

Apesar da **competência tributária** para criação desse imposto ser concedida à *União*, a Carta Magna autoriza os *Municípios* a exercerem a **capacidade tributária ativa** fiscalizado e cobrado na

forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal (art. 153, § 4º, III, da CF).

Caso os Municípios não optem por realizarem essas atribuições terão direito a apenas 50% (cinquenta por cento) do produto do ITR arrecadado pela *União*. Contudo, se optarem pelo exercício dessa capacidade, ficam com 100% (cem por cento) dos valores (art. 158, II, da CF).

O **fato gerador** desse imposto se caracteriza com *a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano* (art. 29 do CTN + art. 1º da Lei 9.393/1996).

Interessante ressaltar que, num primeiro momento, a incidência desse imposto apenas se dará de forma subsidiária a existência de área urbana, *alcançando imóveis localizados no meio rural*.

A definição de área urbana será tratada também no CTN quando do estudo do IPTU, ao designar a necessidade de melhoramentos típicos dessa região, tais como meio-fio ou calçamento, abastecimento de água, rede de iluminação pública, dentre outros (art. 32, § 1º, do CTN).

Entretanto, o específico art. 15 do Decreto-lei 57/1966 externa pontual ressalva a regra do ITR exclusivamente em área rural, determinando sua aplicação em imóvel que, comprovadamente seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ainda que localizado em zona urbana, afastando a incidência de eventual IPTU.

Em outras palavras, se o imóvel estiver inserido dentro de área urbana (com todos os seus melhoramentos), mas estiver exercendo atividade tipicamente rural (exploração vegetal, pecuária etc.) se sujeitará ao pagamento do ITR e não do IPTU (AgR REsp 323.705/RS).

A Constituição Federal explana, ainda, específica **imunidade tributária** do tipo mista (protegendo objetos e pessoas). Não haverá incidência do **ITR** sobre **pequenas glebas rurais**, definidas em lei, quando as explore **o proprietário que não possua outro imóvel** (art. 153, § 4º, II, da CF).

A definição dessas **pequenas glebas rurais** veio com a previsão do art. 2º, parágrafo único, da Lei 9.393/1996 ao determinar:

- I. 100 ha: localização na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;
- II. 50 ha: Localização no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;
- III. 30 ha: qualquer outro município.

A legislação também tratou de definir casos de **isenções** quando o sujeito detiver uma pluralidade de imóveis (não apenas um), mas que a soma não ultrapasse os limites acima mencionados, além daqueles utilizados em programas oficiais de reforma agrária (art. 3º da Lei 9.393/1996).

7.2.6.2 Contribuinte

O **contribuinte** do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (art. 31 do CTN).

Como *proprietário*, devemos entender aquele detentor do título de propriedade registrada; por *titular de domínio útil* quem pode usar, gozar e dispor da propriedade por domínio direto (enfiteuta e usufrutuário) e *possuidor* a qualquer título como aquele que tenha o *animus domini* (se encontra no imóvel com ânimo de dono, mesmo ainda não sendo. Como exemplo, podemos citar o possuidor na usucapião).

Sobre a figura do contribuinte, o Superior Tribunal de Justiça decidiu dois específicos casos que merecem destaque:

- a) Imóvel invadido pelo Movimento dos Sem Terra: no REsp 1.144.092/PR, entendeu que o contribuinte não estaria obrigado ao recolhimento do ITR se seu imóvel rural estiver invadido, pois não estaria exercendo os direitos inerentes à sua propriedade;
- b) Concomitância entre proprietário e posseiro: o REsp 1.073.846/SP determinou a responsabilidade solidária entre o proprietário registral do imóvel rural e o possuidor do mesmo.

7.2.6.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento

A **base de cálculo** desse imposto será seu valor fundiário, ou seja, o valor da *terra nua*, sem considerar benfeitorias, culturas e pastagens permanentes ou temporárias etc. (art. 30 do CTN + art. 10 da Lei 9.393/1996).

Verificaremos que o IPTU incidirá sobre todo terreno do imóvel conjuntamente com aquilo que o *homem* nele construir (natureza e acessão física), ao passo que o ITR só incidirá sobre o terreno do imóvel (só natureza, sem considerar acessões físicas neles construídas).

A s **alíquotas**, conforme mencionado, serão progressivas como forma de desestimular a manutenção de propriedades rurais improdutivas (finalidade extrafiscal da tributação). Segundo o art. 34 do Decreto 4.382/2002:

ÁREA TOTAL DO IMÓVEL (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO (em %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30

Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

A regra de **lançamento tributário** desse imposto será por **homologação** (art. 150 do CTN), podendo existir atuação complementar/corretiva do fisco de **ofício** (art. 149 do CTN).

7.2.7 Imposto sobre Grandes Fortunas

O **Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)** é de competência da **União** (art. 153, VII, da CF), que até o presente momento não lhe exerceu. Sua finalidade pode ser definida como preponderantemente **extrafiscal** ao incidir apenas sobre parcela da sociedade, pretendendo a redistribuição de riquezas.

Deixando de lado as críticas doutrinárias, sua instituição será matéria de **lei complementar**, de modo semelhante aos empréstimos compulsórios (art. 148 da CF), impostos residuais (art. 154, I, da CF) e contribuições da seguridade social residual (art. 195, § 4º, da CF), restando-lhes vedada a edição de Medidas Provisórias (art. 62, § 1º, III, da CF).

Em face da ausência de normatização, não existem definições de fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquota ou lançamento.

7.3 IMPOSTOS ESTADUAIS

7.3.1 Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação

7.3.1.1 Competência e fato gerador

O **Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)** é de competência dos **Estados e Distrito Federal** (art. 155, I, da CF) e se caracteriza como tributo de finalidade **fiscal**, objetivando aumentar a arrecadação dos cofres públicos.

A previsão legal desse imposto se encontra no art. 35 do CTN, que explana seus **fatos geradores** de modo conjunto com o *Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)*. À luz do atual texto constitucional, esse ITBI não mais se enquadra como de competência estadual, mas sim municipal e objeto de posterior estudo.⁵

Realizando o paralelo com a Constituição Federal, podemos determinar que os **fatos geradores** desse imposto seriam a transmissão *causa mortis* ou por doação de quaisquer bens ou direitos.

Verificamos, portanto, que se trata de espécie de *imposto* com mais de um fato gerador. Em

ambas as situações narradas, a transmissão poderá atingir bens *móveis ou imóveis*, ocorrendo em decorrência de atos **não onerosos** do falecimento (*causa mortis*) ou liberalidade patrimonial (doação).

Nos casos de sucessão *causa mortis*, o momento desse **fato gerador** será identificado na abertura da sucessão, realizando a imediata transmissão da herança aos herdeiros legítimos e testamentários (art. 1.784 do CC). Nessas transmissões, ocorrem fatos geradores distintos de acordo com a quantidade herdeiros ou legatários (art. 35, parágrafo único, do CTN).

À luz da jurisprudência do STF, importante mencionar a existência de específicas súmulas, a saber:



Súmula

Súmula 112 do STF – O imposto de transmissão “causa mortis” é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

Súmula 113 do STF – O imposto de transmissão “causa mortis” é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

Súmula 114 do STF – O imposto de transmissão “causa mortis” não é exigível antes da homologação do cálculo.

Súmula 115 do STF – Sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do juiz, não incide o imposto de transmissão “causa mortis”.

Súmula 331 do STF – É legítima a incidência do imposto de transmissão “causa mortis” no inventário por morte presumida.

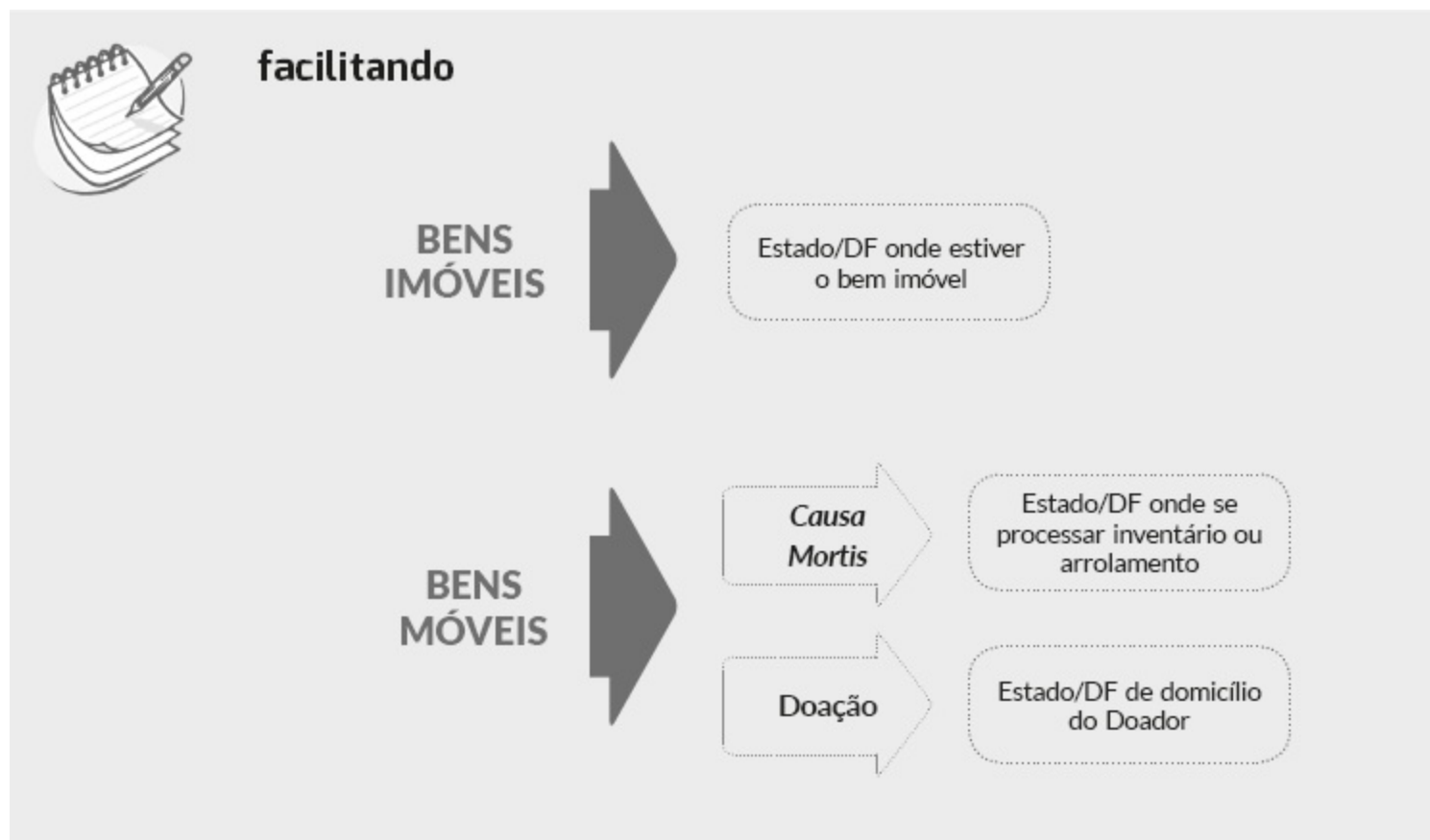
Desse modo, a lei aplicável ao imposto seria aquele do momento do falecimento do *de cujus*, ainda que os cálculos e pagamento ocorram em momento posterior, não se aplicando aos honorários de advogado contratado. Também haverá incidência dessa exação nos casos de declaração de morte presumida, com ou sem decretação de ausência (arts. 7º e 22 do CC).

Para o **fato gerador** **doação** deve ser realizada a diferenciação entre a natureza do bem que estaria sendo doado: se móvel ou imóvel. Tratando-se de **bem móvel**, a transmissão da propriedade ocorrerá com a **tradição**, que consiste na mera entrega a outrem daquele bem (art. 1.226 do CC), mas, em se tratando de **imóveis**, será necessária a solenidade de transmissão no **cartório de registro de imóveis**, antes do qual não se adquire essa propriedade (arts. 1.227 e 1.245, § 1º, do CC).

A Constituição Federal também se preocupou em realizar a separação de competências entre os Estados e o Distrito Federal, como forma de evitar a ocorrência de dupla tributação (“bis in idem”), designando a quem deverá ser recolhido o imposto (art. 155, § 1º, da CF):

I – Bens **imóveis** e respectivos direitos: Estado/Distrito Federal onde estiver situado o bem imóvel;

II – Bens **móveis**, títulos e créditos: Estado/Distrito Federal onde se processar o inventário ou arrolamento nos casos de sucessão causa mortis e o domicílio do doador nas situações de doação.



Ademais, caberá a lei complementar federal designar a competência desse imposto para os casos do *doador* que tiver domicílio ou residência no *exterior*, bem como se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no *exterior* (art. 155, § 1º, III, da CF).

Considerando a ausência dessa específica lei complementar federal, os Estados e Distrito Federal poderão dispor livremente essas situações, aplicando-se a “competência legislativa plena” (art. 24, § 3º, da CF).

7.3.1.2 Contribuinte

Nos casos de transmissão causa mortis, teremos como contribuintes os herdeiros ou legatários. Na transmissão pela doação, quaisquer das partes na operação tributada, podendo recair sobre doador ou donatário (art. 42 do CTN).

7.3.1.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento

A base de cálculo dessa exação será o **valor venal** dos bens ou direitos transmitidos (art. 38 do

CTN).

Quanto às **alíquotas**, cada Estado e o Distrito Federal serão livres para defini-las. Contudo, visando evitar a utilização desordenada, caberá ao **Senado Federal** fixar as **alíquotas MÁXIMAS** desse imposto (art. 155, § 1º, IV, da CF). Atualmente, a *Resolução 09/1992* determinou o teto como 8% (oito por cento).



Atenção

Em respeito ao princípio da legalidade (art. 150, I, da CF), cada Estado deverá editar suas **específicas leis** prevendo as alíquotas desse imposto, respeitando a mencionada resolução. Não será autorizada a criação de lei com vinculação genérica aquilo que o Senado Federal estabelecer como máximo e varie posteriormente com ela (RE 218.086/PE). Em outros termos, ocorrendo modificação da resolução, será necessário que cada Estado edite novas leis modificando suas alíquotas.

Interessante ressaltar que, em recente julgado, o STF passou a aceitar a aplicação de **alíquotas progressivas ao ITCMD**, valendo-se do *princípio da capacidade contributiva* (art. 145, § 1º, da CF). Desse modo, aquele que receber maior quinhão hereditário (ou maior doação) pode ser chamando a pagar maior percentual de alíquota (RE 562.045/RS).



Jurisprudência

Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei estadual: **progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens e direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da Constituição da República. Princípio da igualdade material tributária. Observância da capacidade contributiva.** Recurso extraordinário provido (RE 562.045, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Rel. p/ acórdão Min. Cármen Lúcia, j. 06.02.2013, DJe-233, divulg. 26.11.2013, public. 27.11.2013, Ement. vol-02712-01, p. 1).

O lançamento do ITCMD será **por declaração**, quando o próprio contribuinte designará os fatos geradores realizados para que o fisco efetue os cálculos (art. 147 do CTN). Se necessária autuação complementar, a fazenda pública fará por meio do lançamento de ofício (art. 149 do CTN).

7.3.2 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de

Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

7.3.2.1 Competência e fato gerador

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (**ICMS**) é de competência dos **Estados e Distrito Federal** (art. 155, II, da CF) e se caracteriza como tributo de finalidade **fiscal**, considerado a principal fonte de receita desses entes.

Também seria possível verificar feição **extrafiscal** nesse imposto, pois **poderá** adotar o *princípio da seletividade* e incidir de maneira diferenciada pela essencialidade das mercadorias e serviços (art. 155, § 2º, III, da CF).

As normas gerais quanto aos **fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes** não estarão estampadas no CTN, mas sim na específica **Lei Complementar 87/1996**, também denominada de *Lei Kandir*.

Sua aplicação se desenvolverá nos seguintes **fatos geradores**: a prestação de específicos *serviços* (transportes e comunicação), bem como a *circulação de mercadorias*.



Atenção

Prestações de serviços normalmente são tributadas por meio do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) de competência Municipal (art. 156, III, da CF). Contudo, considerando que esses específicos serviços não ficam dentro de um único município, a Carta Magna achou melhor conceder competência ao ICMS Estadual e evitar a existência de guerra fiscal entre as municipalidades.

Desse modo, tratando-se dos serviços de *transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação*, a incidência não será do **ISSQN** e sim do **ICMS** (art. 2º, II e III, da LC 87/1996).

Tributa-se o **serviço de transporte** em prestações *onerosas*, por qualquer via, para locomoção de pessoas, bens, mercadorias ou valores de forma **interestadual** (aquele que ocorre entre Estados) ou **intermunicipal** (entre Municípios do mesmo Estado).⁶

Atente-se que nos transportes **intramunicipais** (aquele dentro de um único município) não incidirá ICMS, mas sim o ISSQN Municipal, pois inexistente qualquer possibilidade de guerra fiscal entre entes políticos.

Por serviço de **comunicação**, entenderemos qualquer espécie que realize emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de conteúdo dessa natureza (telefonia móvel, telefonia fixa, TV, rádio, internet etc.).

Contudo, o Superior Tribunal de Justiça afasta a aplicação desse imposto sobre *serviços auxiliares* a prestação da comunicação, tais como:

- a) *Serviço de provedor de acesso à Internet*: o serviço tributado seria o de comunicação de acesso à rede, mas não conteúdo de provedor. Nesses termos, aduz à **Súmula 334 do STJ**. *O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet*.
- b) *Serviço de habilitação telefônica*: não haverá prestação de serviço de comunicação na prévia habilitação de telefone. Assim, dispõe a **Súmula 350 do STJ**. *O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular*.
- c) *Habilitação de TV a cabo*: seguindo a mesma linha exposta anteriormente, não incidirá ICMS no serviço prévio de habilitação e instalação de equipamentos e peças para posterior serviço de comunicação, como a taxa de adesão (REsp 710.774/MG).

Além desses pontuais casos já decididos, a própria Constituição prevê específica **imunidade do ICMS sobre comunicação**, retirando a incidência desse imposto nas prestações de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, § 2º, X, “d”, da CF). A exemplo, os canais de TV aberta ou estações públicas de rádio.

Superando a incidência desse imposto sobre serviços, passamos à análise de seu **fato gerador na circulação de mercadorias**.

Mercadoria, para fins de aplicação desse imposto, deve ser interpretada como bens móveis, físicos ou não, destinada ao comércio (processo de circulação econômica).

Assim, podemos observar que não apenas aquelas mercadorias em meios corpóreos estariam sujeitas à incidência do ICMS, incluindo-se também aquelas que não seriam “palpáveis à mão do ser humano”, como a Energia Elétrica.

Em importante julgado, o STF decidiu que sobre o software desenvolvido de forma específica para necessidades de contribuintes incidirá o ISS Municipal. Por outro lado, em se tratando de programas *universais* de acesso para todos indistintamente (“software de prateleira”), configurar-se-á como mercadoria submetida ao regime do ICMS Estadual (RE 176.626/SP).



Jurisprudência

Recurso extraordinário: (...) III. Programa de computador (“software”): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador”, “matéria exclusiva da lide”, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: **dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de**

logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio (RE 176.626, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10.11.1998, DJ 11.12.1998, p. 10, Ement. vol-01935-02, p. 305, RTJ vol-00168-01, p. 305).

A comercialização de filmes também se enquadra no conceito de mercadoria sujeita a essa exação.



Súmula

Súmula 662 do STF – É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete.

Utilizando-se de entendimentos jurisprudenciais, precisamos compreender que a circulação de mercadoria tributável com o ICMS seria aquela em que ocorra a efetiva **modificação da propriedade** (*circulação jurídica da mercadoria*).

A Lei Kandir prevê a incidência pela circulação de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (art. 12, I, da LC 87/1996), ainda que não existisse a modificação da propriedade, havendo submissão ao pagamento desse tributo apenas pelo simples deslocamento “físico” da mercadoria de um local para outro do mesmo sujeito.

Evidentemente que tal previsão fere conceitos jurídicos de modificação de propriedade e não merece respaldo no ordenamento jurídico.

Seguindo essa linha, o STJ sumulou a matéria, nos seguintes termos:



Súmula

Súmula 166 do STJ – Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

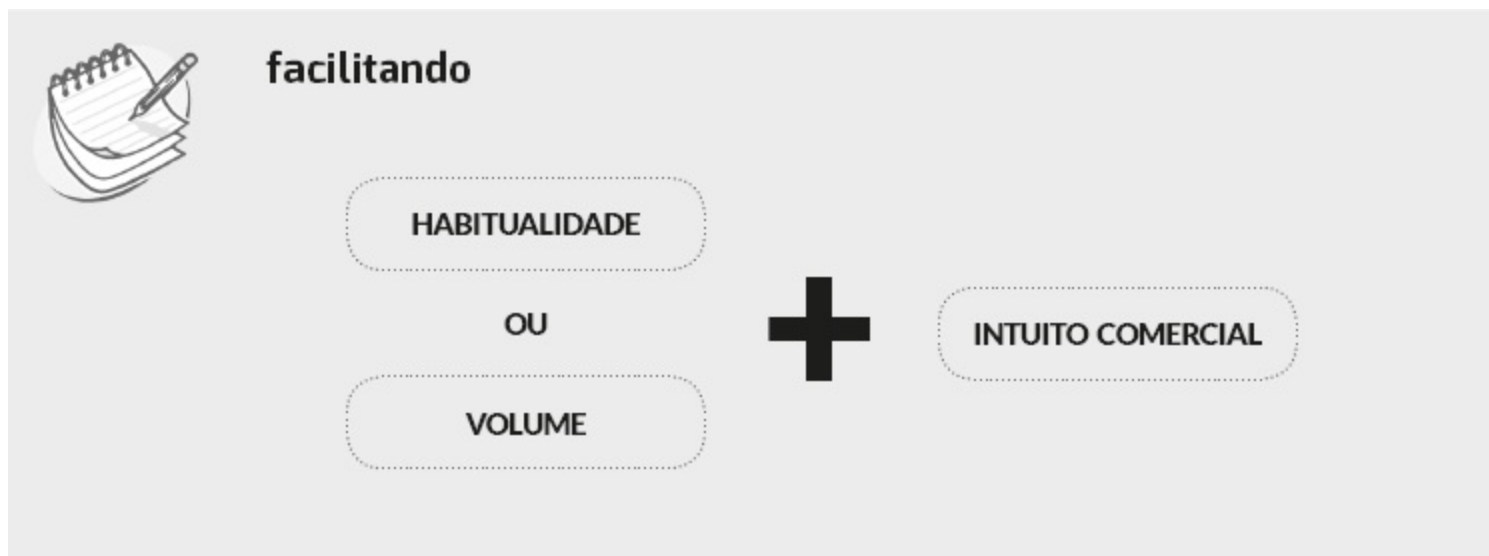
No Supremo Tribunal Federal, esse entendimento também se aplica, citando como exemplificativos casos:

- a) **ICMS nos contratos de comodato:** o Supremo tem entendido que, nos contratos de comodato (empréstimo de objetos), nacionais ou internacionais, não incidirá o ICMS, pois inexistirá circulação jurídica da mercadoria com modificação da propriedade. Nesses termos, aduz à **Súmula 573 do STF**. *Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.*
- b) **ICMS nos contratos de leasing:** o contrato de *leasing* poderá ser enquadrado como *operacional* (aquele em que apenas será realizado o pagamento de valores pela utilização e manutenção de um bem – semelhante ao comodato) ou *financeiro* (quando além do pagamento pela utilização e manutenção, ao final poderá ser exercido o direito de compra). O STF, seguindo a linha estabelecida na Lei Kandir (art. 3º, VIII, da LC 87/1996), afasta a incidência do ICMS, nesses contratos, quando **não existir o exercício do direito de compra**, uma vez que não haverá modificação da propriedade. Esse entendimento também se aplica ao *leasing internacional* (RE 460.814/SP).

Desse modo, a aplicação do ICMS pressupõe a circulação jurídica de mercadorias com a efetiva modificação da propriedade, não bastando o simples deslocamento físico do bem entre estabelecimentos do mesmo sujeito ou a título de empréstimo.

7.3.2.2 Contribuinte

A identificação dos **contribuintes** desse imposto dependerá da conjunção de dois elementos, a **habitualidade** ou **volume** acrescido do **intuito comercial** na circulação de mercadorias ou prestação dos serviços transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 4º da LC 87/1996).



A **habitualidade** se caracteriza pela constância na realização daquela atividade comercial, quando, todos os dias, o comerciante abre as portas de seu estabelecimento em busca de vendas das mercadorias. O **volume** também poderá ensejar a realização do fato gerador desse tributo quando, em única operação, o sujeito aliena grande quantidade de mercadorias.

Em ambas as situações, a legislação requer a existência do **intuito comercial**, quando a intenção do agente seja receber lucro com a atividade de venda dos bens ou prestação de serviços.

Assim, aquele que realiza vendas esporádicas e em pequeno volume não será considerado contribuinte desse imposto. A título de exemplo, o sujeito que realiza a venda de computador pessoal usado para aquisição de modelo mais atualizado. Também já decidido pelo STF e STJ que a venda de “ativo fixo” das empresas não configura fato gerador do tributo, exatamente pela ausência de habitualidade e intuito comercial (RE 182.721/SP, REsp 1.086.878/RJ).



Jurisprudência

Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Ativo fixo. Alienação de bem. Longe fica de implicar violência a alínea “b” do inciso I do artigo 155 da Constituição Federal acórdão que haja resultado no afastamento da legitimidade da cobrança do imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação relativamente **a operação que não se qualifique como de circulação de mercadoria como e a alusiva a alienação esporádica e motivada pelas circunstancias reinantes de bem integrado ao ativo fixo da empresa** (AI 177.698 AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 12.03.1996, DJ 26.04.1996, p. 13131, Ement. vol-01825-06, p. 1260).

O STF também passou a afastar a incidência do ICMS sobre alienações de *salvados de sinistros* pelas seguradoras. Relaciona-se aos casos em que a seguradora consegue vender os *salvados de sinistros* (carroceria do veículo acidentado, por exemplo). A corte entende que, nessa situação, não estaria explorando o intuito comercial com lucro, mas apenas tentando reaver os prejuízos obtidos. Nesse sentido, editou a **Súmula Vinculante 32** determinando que “O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras”.

Ainda nesse estudo, importantes discussões passaram a surgir sobre a caracterização de *contribuintes pela importação de mercadorias*.

Com efeito, se o particular realizasse individual importação de produto estrangeiro para uso pessoal (ex.: aquisição de um relógio), não se enquadraria no conceito de contribuinte até agora estudado (não haveria volume ou habitualidade e nem intuito comercial) e, conseqüentemente, não pagaria o ICMS.

O Supremo Tribunal Federal, seguindo essa linha de raciocínio, chegou a sumular a matéria, nos seguintes termos:



Súmula

Súmula 660 do STF – Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

Ocorre que, visando evitar a realização de verdadeiros absurdos na atividade de importação (ex.: comerciantes que aliciavam pessoas físicas a realizarem importações pessoais para posterior venda interna), a Emenda Constitucional 33/2001 realizou modificação no texto da Carta Magna, determinando que o **ICMS**:

Art. 155. (...)

§ 2º (...)

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Percebe-se que, com a nova redação, não mais interessa a habitualidade ou volume e o intuito comercial para fins de aplicação do ICMS na **importação** de mercadorias ou serviços iniciados no exterior. Atente-se que a irrelevância seria apenas para os casos de importação!

Assim, mostra-se superado o enunciado da citada Súmula 660 do STF em decorrência do atual entendimento constitucional, de modo que, qualquer sujeito (contribuinte ou não) pagará esse imposto pela importação, ainda que não tenha qualquer finalidade econômica, e sim utilização pessoal.

Na atividade de importação, o **ICMS** será devido ao Estado onde estiver localizado o *destinatário* da mercadoria ou serviço, ainda que tenha ingressado por outro local, mesmo tendo como exigência o momento do desembaraço aduaneiro. O tema foi objeto da Súmula 661 do STF, elevada a nível vinculante.



Súmula

Súmula Vinculante 48 – Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Por fim, ressalte-se que o art. 4º, parágrafo único, da Lei Complementar 87/1996 também designa como contribuintes, mesmo **SEM** habitualidade ou intuito comercial: adquirente, em licitação, de mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; e o adquirente de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

7.3.2.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento

A determinação das **bases de cálculo** desse imposto dependerá do tipo de fato gerador praticado: se prestação de serviços de transporte/comunicação ou circulação de mercadorias.

A Lei Kandir (LC 87/1996) definirá entre os arts, 13 a 18 quais específicas bases de cálculo desse tributo, compreendendo em linhas gerais como **o valor da operação na saída da mercadoria dos estabelecimentos ou o preço do serviço prestado**.

Cabe mencionar que o ICMS é imposto calculado “por dentro” de modo que seu valor também compõe a própria base de cálculo (art. 13, § 1º, I, da LC 87/1996). Explico.

Imaginemos uma alíquota de 10% (dez por cento), incidindo sobre mercadoria vendida a R\$ 300,00 (trezentos reais), daria o valor de R\$ 30,00 (trinta reais) de ICMS. Desse modo, o montante pertencente ao comerciante seria de R\$ 270,00 (duzentos e setenta reais).

Ocorre que, recalculando o percentual de 10% sobre o real valor pertencente ao comerciante de R\$ 270,00, chegaríamos apenas ao montante de R\$ 27,00 (vinte e sete reais), contrariando aqueles R\$ 30,00 de ICMS já pagos ao fisco.

Desse modo, o real percentual pago a título de ICMS não foi de apenas 10%, mas sim de aproximados 11,11% do valor da mercadoria vendida.

Ademais, será excluído da base de cálculo do ICMS o montante do IPI quando a operação for realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização. Praticando fato gerador de ambos, retira-se o montante do IPI para cálculo do ICMS entre contribuintes (art. 155, § 2º, XI, da CF).

No que concerne às **alíquotas**, o disciplinamento desse imposto vai requerer maior atenção as específicas regulamentações constitucionais.

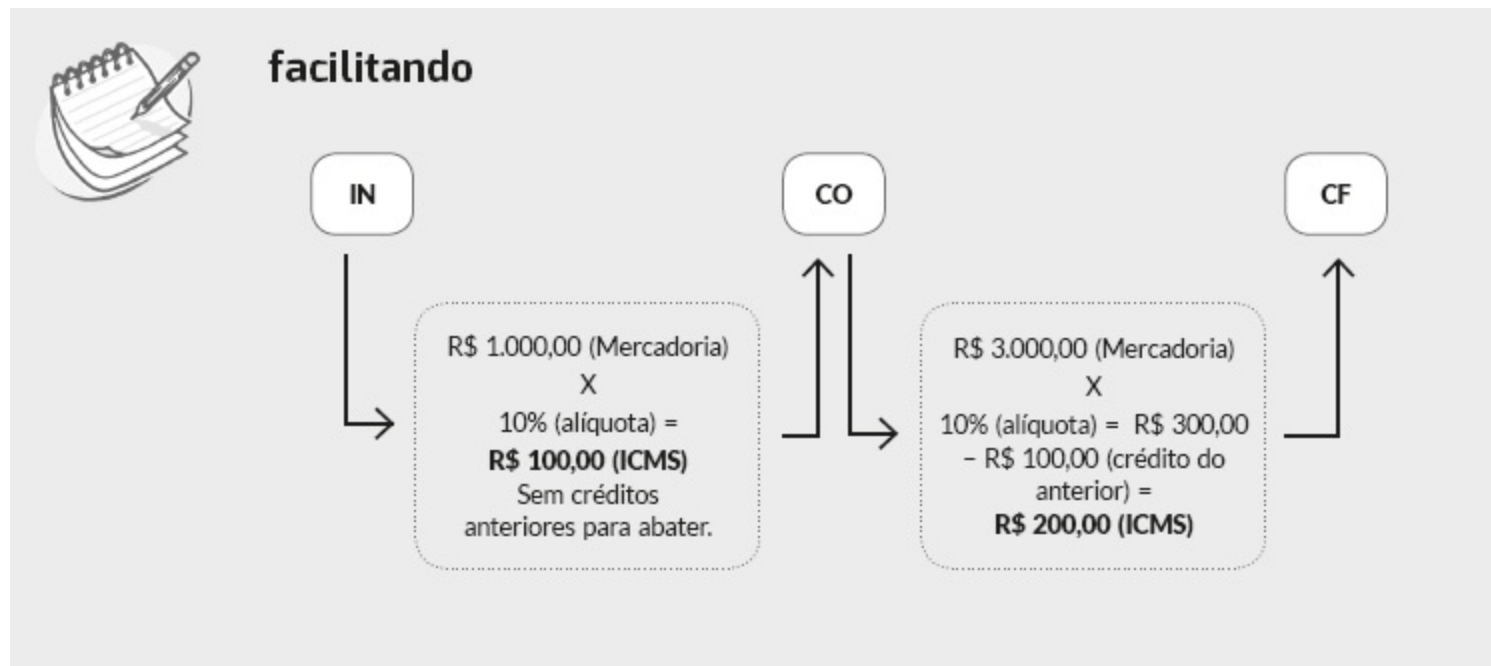
Inicialmente devemos relembrar a *possibilidade* de aplicação do **princípio da seletividade**, no momento de se estabelecer essas alíquotas, podendo incidir de forma diferenciada segundo a essencialidade das mercadorias ou serviços (art. 155, § 2º, III, da CF). Por exemplo, alíquota reduzida sobre a circulação de alimentos de primeira necessidade contra incidência mais elevada sobre cigarros ou bebidas alcoólicas.

A Constituição Federal também estabelece que o *ICMS* respeitará o específico **princípio da não cumulatividade**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro

Estado ou pelo Distrito Federal (art. 155, § 2º, I, da CF).

Em outras palavras, os valores de ICMS pagos pela anterior circulação de mercadoria entrarão como crédito para o próximo da cadeia, que lhe utilizará para abater no seu próximo *fato gerador*.

Exemplificando, podemos imaginar uma cadeia econômica entre indústria (IN), Comércio (CO) e Consumidor Final (CF) para aquisição de específico produto (ex.: relógio). Aquilo que a Indústria pagou entra como crédito para o Comerciante abater quando for pagar seu ICMS.



Portanto, a não cumulatividade retira aquilo que já foi pago de ICMS nas circulações anteriores, **ocasionando a tributação apenas do excedente financeiro da mercadoria**.

Interessante ressaltar que a Constituição Federal veda a existência de créditos fictícios quando ocorrer a isenção ou não incidência na operação, salvo se a lei dispor do modo contrário ou se tratar de remessa de mercadoria ao estrangeiro (art. 155, § 2º, II, “a”, “b”, X, “a”, da CF).

A definição das **alíquotas internas** caberá ao próprio Estado ou Distrito Federal responsáveis pela instituição e recolhimento desse tributo no seu âmbito territorial, podendo apenas sofrer delimitação de percentual máximo e mínimo em *Resolução do Senado Federal* (art. 155, § 2º, V, da CF). Realizando a circulação da mercadoria ou prestação dos específicos serviços dentro do mesmo estado, será aplicada sua alíquota interna.

Por outro lado, quando se tratar de remessa de mercadorias entre estados (interestadual) ou ao estrangeiro (exportação) a competência para definição das alíquotas será exercida pelo *Senado Federal*, por meio de *Resolução de iniciativa do Presidente da República ou 1/3 dos Senadores e aprovadas por maioria absoluta* (art. 155, § 2º, IV, da CF).

Observe que, nesse caso, o Senado não apenas estabelecerá o percentual mínimo e máximo adotados pelos Estados, mas sim diretamente qual será montante adotado nessas operações.

As Resoluções 22/1989, 95/1996 e 13/2012⁷ do Senado federal estabeleceram as seguintes

alíquotas nessas operações:

- a) **Interestadual:** a aplicação de uma alíquota **Regra de 12%** (doze por cento) entre estados, com outra de **exceção de 7%** (sete por cento) na remessa **nacional** de mercadorias ou prestação dos serviços das regiões Sul e Sudeste destinadas ao Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Espírito Santo (RSF 22/89).

Além dessas alíquotas **interestaduais**, duas outras são aplicáveis de maneira específica, a saber:

- a.1) **4%** (quatro por cento) na prestação de **transporte aéreo** interestadual de passageiro, carga e mala postal (RSF nº 95/96);
- a.2) **4%** (quatro por cento), nas operações interestaduais de **mercadorias oriundas do exterior** não submetidas a processo de industrialização no país (RSF 13/12);
- b) **Exportação:** a RSF 22/89 definiu que as alíquotas de mercadorias e serviços prestados ao exterior seria de 13% (treze por cento). Contudo, esse percentual não mais será aplicado, vez que atualmente existe específica **imunidade do ICMS exportação** retirando sua incidência em todas as remessas ao estrangeiro (art. 155, § 2º, X, “a”, da CF).

A aplicabilidade dessas alíquotas *interestaduais* ocorrerá na remessa de mercadorias ou serviços a sujeito localizado em estado diverso. Nessa situação, caberá ao Estado remetente o percentual de alíquota interestadual (o Estado de origem receberá 12%, 7% ou 4% a depender da operação).

Com o advento da recente Emenda Constitucional 87/2015, houve importante modificação na sistemática de percentual ao ICMS do Estado de destino (art. 155, § 2º, VII, da CF).⁸

A nova redação constitucional determina que, na remessa de bens ou serviços, o consumidor final, contribuinte ou não do ICMS (qualquer situação), será devido ao estado de destino o diferencial de alíquotas. Nessa situação, será aplicável a alíquota interna do Estado de destino com a subtração da interestadual.

Ex.: Consumidor residente no Estado Minas Gerais que adquire produto de empresa sediada no Estado de São Paulo. Será recolhida para SP a alíquota interestadual (12%) e para MG caberá o diferencial de alíquotas, aplicando-se sua alíquota interna menos a interestadual (18% alíquota interna menos 12% da interestadual, restando a esse Estado destino 6%).

A responsabilidade no recolhimento desse diferencial será realizada, nos moldes constitucionais, pelo (art. 155, § 2º, VIII, da CF):

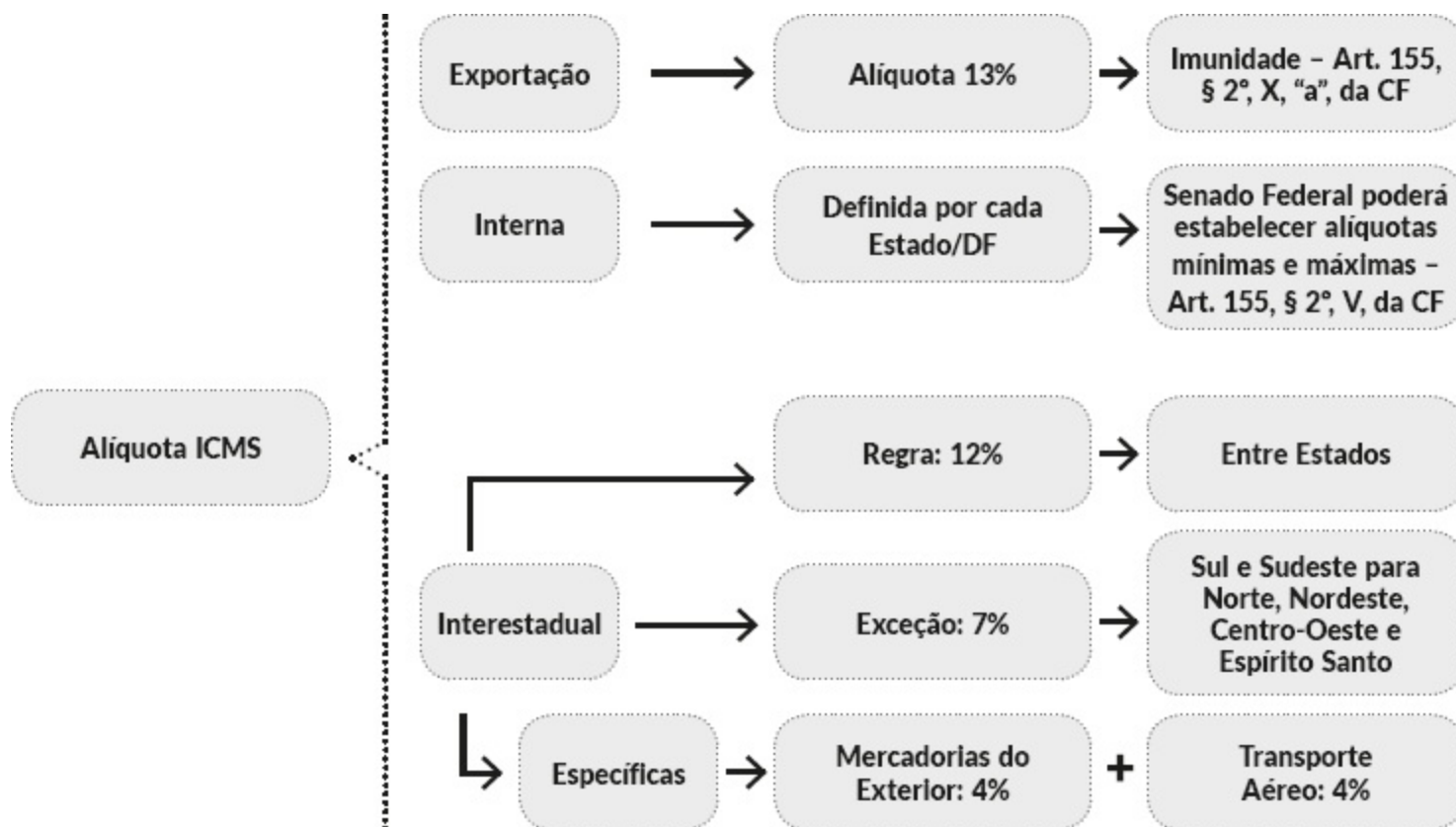
- a) destinatário: quando o consumidor final for também contribuinte do imposto (ex.: empresa que adquire máquinas para sua indústria);
- b) remetente: Quando o consumidor final não for contribuinte do imposto (ex.: sujeito que realiza

compra de produto para uso pessoal na internet).

Por outro lado, em se tratando de remessa para **não consumidor final** localizado em Estado diverso (ex.: comerciante adquire produtos em SP para realizar a revenda em MG), será devida a alíquota interestadual ao Estado de origem e a interna ao Estado de destino, apenas na operação subsequente.

A regra de **lançamento tributário** desse imposto será por **homologação** (art. 150 do CTN), podendo existir atuação complementar/corretiva do fisco de **ofício** (art. 149 do CTN).

7.3.2.3.1 Organograma facilitado das alíquotas do ICMS



7.3.2.4 Especificidades do ICMS

Ainda perseguindo a análise *facilitada* e objetiva do ICMS, resta-nos apreciar especificidades elencadas no texto constitucional:

a) **Prestação integrada de serviços com mercadorias:**

Ressalvados os casos de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal, a tributação sobre a prestação de serviços é matéria de competência municipal com o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), nos moldes estampados no art. 156, III, da CF.

Alguns desses serviços são prestados conjuntamente com o fornecimento de mercadorias, surgindo a indagação sobre a possibilidade de incidência do ICMS Estadual.

Segundo explica a Constituição, **incidirá ICMS sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios** (art. 155, IX, “b”, da CF).

Em outras palavras, existindo simultaneamente a prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, se ausente a competência municipal sobre essa operação, os Estados passam a ter competência para toda arrecadação.

Estudaremos que os serviços de competência municipal estão estabelecidos na Lei Complementar 116/2003 e, uma vez ausente, incidirá o ICMS.

Clássico exemplo seria a prestação de alimentos e bebidas (mercadorias) em bares e restaurantes (serviços), onde a incidência será apenas do ICMS, em face da ausência de competência municipal.



Súmula

Súmula 163 do STJ – O fornecimento de mercadorias com simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.

De modo inverso, o art. 1º, § 2º, da LC 116/2003 determina que se constante em sua lista a prestação de serviços com fornecimento de material (mercadoria) apenas incidirá o ISSQN, afastando a previsão do ICMS.



Súmula

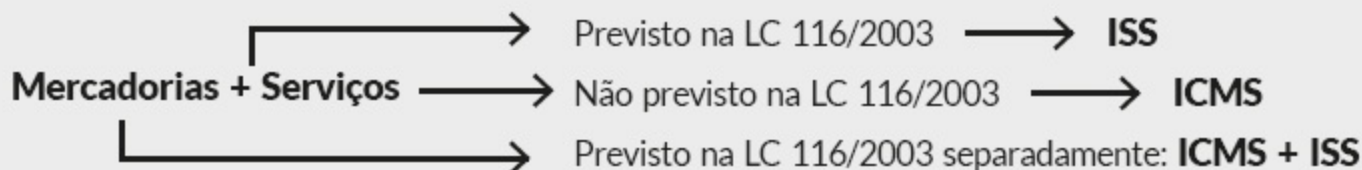
Súmula 156 do STJ – A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

Por fim, a LC 116/2003 também poderá definir a incidência do ISSQN apenas sobre os serviços prestado e do ICMS sobre mercadorias utilizadas (ex.: Organização de festas, recepções e buffet – item 17.11 da lista anexa da LC 116/2003, acarretará o ISSQN sobre os serviços prestados e ICMS sobre as mercadorias fornecidas).



facilitando

Apenas Mercadorias → ICMS



b) Imunidades específicas do ICMS:

b.1) ICMS – Exportação

Conforme já explanado, a Constituição Federal estabelece específica imunidade que retira a incidência do ICMS na Exportação de mercadorias ou serviços (art. 155, § 2º, X, “a”, da CF). Curioso atentar que, no texto originário, a imunidade apenas alcançava a exportação de produtos industrializados e após a edição da EC 42/2003 passou a incluir todas as mercadorias;

b.2) Operações interestaduais de ICMS – Combustíveis, Lubrificantes e Energia Elétrica

Segundo o texto constitucional, não haverá incidência do ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (art. 155, § 2º, X, “b”, da CF).

Entretanto, Lei Complementar relativiza a imunidade e aplica o ICMS **monofásico** sobre combustíveis e lubrificantes (não energia elétrica), incidindo uma única vez (art. 155, § 2º, XII, “h”, § 4º, da CF);

b.3) ICMS – Ouro

A utilização do ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial se sujeita exclusivamente a incidência do IOF Federal (art. 153, § 5º, da CF), restando afastada a aplicação do ICMS (art. 155, § 2º, X, “c”, da CF). Atente-se que existiria normal incidência do ICMS sobre o ouro mercadoria (ex.: anéis, brincos, relógios etc.);

b.4) ICMS – Serviço de Comunicação

Os serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de *recepção livre e gratuita* foram agraciados com a regra de imunidade

tributária, uma vez que não sujeitam a pagamento de contraprestação pelos usuários (art. 155, § 2º, X, “d”, da CF). Trata-se de sinais abertos de TV e Rádio.

c) **Benefícios Fiscais no ICMS:**

Visando obstar a existência de guerra fiscal, a Constituição Federal determinou a necessidade de deliberação entre os Estados e Distrito Federal para concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS, regulamentadas em Lei Complementar (art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF).

Essa deliberação será tomada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, composto por representantes de todos esses entes. A regulamentação da disciplina se encontra estabelecida na Lei Complementar 24/1975.

7.3.3 Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor

7.3.3.1 Competência e fato gerador

O Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (**IPVA**) é de competência dos **Estados e Distrito Federal** (art. 155, III, da CF) e se caracteriza como tributo de finalidade **fiscal**, objetivando incrementar a arrecadação desses entes.

Parcela da doutrina aponta também a existência de *extrafiscalidade* na medida em que poderá ter suas alíquotas diferenciadas em função do tipo ou utilização dos veículos (art. 155, § 6º, II, da CF).

Em termos de **IPVA**, ainda não existe previsão em específica lei complementar federal, detalhando seus **atos geradores, bases de cálculo e contribuintes**, restando aos próprios Estados essas definições com base na “competência legislativa plena” (art. 24, § 3º, da CF).

Assim, em linhas gerais, podemos determinar o **fato gerador** desse imposto como a **propriedade de veículo automotor**.

Como veículo automotor poderíamos encontrar uma série de modelos que não dependem da propulsão humana, movimentando-se por meio de engrenagens mecânicas, tais como carros, motos, caminhões, aeronaves, embarcações, foguetes etc.

Contudo, o Supremo Tribunal federal afastou a possibilidade de instituição de **IPVA** sobre veículos que não fossem terrestres, designando que aeronaves e embarcações estariam fora de seu campo de incidência (RE 255.111/SP, RE 134.509/AM, RE 525.382/SP).

Esses entendimentos explanados pelo STF se baseiam na origem dessa tributação, pois aduzem que a existência do **IPVA** veio para substituir a extinta **Taxa Rodoviária Única (TRU)**, cobrada exclusivamente de veículos automotores terrestres.

Para os veículos novos (“zero quilometro”), o fato gerador ocorrerá no momento de sua aquisição, enquanto que o usado será todo 1º de janeiro (fato gerador periódico que se repete no tempo).

7.3.3.2 Contribuinte

Os **contribuintes** desse imposto serão os proprietários de veículos automotores.

7.3.3.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento

A **base de cálculo** dessa exação será o valor venal do veículo, geralmente constantes em tabelas expedidas anualmente pelos Estados.

Vale ressaltar que a fixação dessa **base de cálculo** será elencada como *exceção à regra da anterioridade nonagesimal* (noventena), não necessitando esperar noventa dias para ter validade (art. 150, § 1º, da CF).

As alíquotas desse imposto serão definidas pelos respectivos entes tributantes, devendo respeitar o percentual **mínimo definido pelo Senado Federal** (art. 155, § 6º, I, da CF).⁹

A Constituição Federal também autoriza os Estados a realizarem o estabelecimento de alíquotas de forma diferenciada em função do **tipo** (utilitário, luxuoso, esportivo etc.) ou **utilização** (transporte de passageiros, animais, alimentos etc.) do veículo (art. 155, § 6º, II, da CF).

Por outro lado, o STF veda a cobrança diferenciada desse IPVA, utilizando-se a origem do veículo, se nacional ou importado, pois acabaria por ferir previsão constitucional da *não discriminação com base na procedência ou destino do produto* (art. 152 da CF + AI 203.845/RJ).

O **lançamento** quanto aos veículos usados será de **ofício** (art. 149 do CTN), pois a autoridade administrativa realizará unilateralmente a análise desse imposto com base nos dados fiscais. Quanto aos veículos novos (“zero quilometro”), a modalidade seria por **homologação** (art. 150 do CTN), pois a Fazenda Estadual ainda não teria conhecimento dessa propriedade.

7.4 IMPOSTOS MUNICIPAIS

7.4.1 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

7.4.1.1 Competência e fato gerador

O **Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)** é de competência **Municipal** (art. 156, I, da CF) e se caracteriza como tributo de preponderante finalidade **fiscal**, objetivando aumentar a arrecadação dos cofres públicos.

Por outro lado, também seria possível vislumbrar a finalidade **extrafiscal** desse imposto quando utilizado como instrumento de concretização da política urbana de aproveitamento do solo.

Com efeito, seria possível ao Município instituir IPTU **progressivo** no tempo para estimular o proprietário ao adequado aproveitamento do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado (art. 182, § 4º, II, da CF).¹⁰

Seu **fato gerador** se caracteriza pela propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município

(art. 32 do CTN).

A definição dessa “**Zona Urbana**” será realizada mediante lei do próprio Município, devendo observar a existência de pelo menos 2 (dois) dos seguintes melhoramentos (construídos ou mantidos pelo Poder Público):

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

II – abastecimento de água;

III – sistema de esgotos sanitários;

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

V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Além dessa definição de área urbana, a lei municipal poderá enquadrar as *urbanizáveis ou de expansão urbana* aquelas constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio (art. 32, § 2º, do CTN).

Essas previsões visam limitar o campo de atuação e legitimidade dos Municípios na instituição e cobrança desse imposto, vez que necessitaram comprovar a prestação de atividades típicas do meio urbano. Do contrário, a área seria considerada rural e a incidência deixaria de ser do IPTU e passaria a ser o ITR Federal.¹¹

Quando realizamos o estudo do ITR, verificamos que sua incidência levaria em consideração apenas o valor da terra nua (imóveis por natureza). Tratando-se de IPTU, a incidência será mais ampla, englobando também as construções realizadas pelo homem em caráter definitivo no imóvel (imóveis por acessão física), como a construção de uma casa no terreno.

7.4.1.2 Contribuinte

Os **contribuintes** desse imposto seriam o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (art. 34 do CTN).

Por **proprietário** devemos compreender o sujeito que consta no competente *Cartório de Registro de Imóveis* nos termos da lei civil (arts. 1.227 e 1.245, § 1º, do CC).

Titular do domínio útil como o sujeito que conserva o domínio direto do bem para usar, gozar e dispor, ainda que sem a propriedade, como os casos de *usufruto* (art. 1.403, II, do CC).

Já o **possuidor** seria qualquer sujeito que exerce algum dos poderes inerentes à propriedade com “**animus domini**”, entendendo o STJ quanto à exigência da disposição como dono (REsp 325.489/SP, RE 451.152/RJ). A título de exemplo, os casos de *usucapião* (art. 1.238 e seguintes do CC).

Desse modo, o mero locatário de um imóvel não pode ser considerado contribuinte do IPTU, ainda que previsto no contrato privado celebrado, pois sua posse no imóvel é precária e sem ânimo

de dono, permanecendo a sujeição tributária ao locador proprietário (AI RE 619.827/RJ).



Jurisprudência

Agravo regimental no agravo de instrumento. IPTU. Responsável tributário. Contrato de locação. Inexistência de relação jurídico-tributária. Súmula 279/STF. **Nos termos da jurisprudência da Corte, o contrato de locação não faz configurar a posse com ânimo de dono. Não há neste caso, portanto, subsunção do fato à hipótese de incidência necessária à cobrança do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU.** Agravo regimental a que se nega provimento (AI 619.827 AgR, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 18.11.2014, DJe-249, divulg. 17.12.2014, public. 18.12.2014).

Por fim, existindo simultaneamente proprietário, titular de domínio útil ou possuidor, o Superior Tribunal de Justiça tem compreendido que cabe à legislação local estabelecer qual deles seria o devedor da exação.



Súmula

Súmula 399 do STJ – Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

7.4.1.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento

A **base de cálculo** do imposto é o **valor venal do imóvel**, retirando-se bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade (art. 33 do CTN).

De forma semelhante ao IPVA, a base de cálculo do IPTU também será considerada exceção à anterioridade nonagesimal (noventena), podendo sofrer modificação sem necessitar aguardar noventa dias para ser aplicada (art. 150, § 1º, da CF).

O estabelecimento das alíquotas desse imposto será matéria interna de cada municipalidade, não existindo exigência de parâmetros legais de maneira nacional.

Entretanto, a Constituição Federal determina duas específicas previsões quanto às alíquotas do IPTU que merecem destaque:

- a) Progressividade Fiscal (art. 156, § 1º, I, da CF)

Conforme fora estudado, no início desse tópico, seria possível o estabelecimento de alíquotas progressivas no IPTU como forma de alcançar a extrafiscalidade da política urbana (art. 182, § 4º, II, da CF).

Com o advento da Emenda Constitucional 29/2000, também passou a ser adotada a **progressividade fiscal** desse imposto em razão puramente do valor do imóvel. Em outras palavras, imóveis mais valiosos pagariam maior IPTU de forma progressiva, atendendo ao *princípio da capacidade contributiva* (art. 145, § 1º, da CF).

Contudo, essa **progressividade fiscal** só foi admitida após a existência dessa EC 29/2000, restando inconstitucionais leis que estabeleceram antes dela.



Súmula

Súmula 668 – STF – É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Apesar da autorização expressa quanto a progressividade pelo valor do imóvel, permanece válido entendimento do STF quanto à impossibilidade de exigência de IPTU progressivo pelo número de imóveis do contribuinte.



Súmula

Súmula 589 do STF – É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

b) Localização ou Uso do Imóvel (art. 156, § 1º, II, da CF)

Os Municípios também estariam autorizados a instituírem alíquotas diferenciadas em função da localização e uso do imóvel.

Assim, imóveis localizados em determinados bairros do município poderiam sofrer incidência maior ou menor a depender de sua valorização, bem como a utilização comercial, industrial ou residencial poderia servir de elemento diferenciador da exação.

Aplicando-se os princípios da capacidade contributiva e isonomia, o STF referendou a possibilidade de tributação diferenciada sobre residências de sujeitos que não possuem outros imóveis.



Súmula

Súmula 539 do STF – É constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.

Por fim, o **lançamento** desse imposto será de **ofício** (art. 149 do CTN), cabendo ao fisco municipal realizar todos os elementos necessários e efetivar a notificação para pagamento ao contribuinte.



Súmula

Súmula 397 do STJ – O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.

7.4.2 Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

7.4.2.1 Competência e fato gerador

O **Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)** é de competência **Municipal** (art. 156, II, da CF) e se caracteriza como tributo de finalidade **fiscal**, objetivando arrecadar valores aos cofres públicos.

Inicialmente, necessário redobrar a atenção no estudo desse imposto, pois sua previsão legal se encontra estabelecida no art. 35 do CTN de maneira conjunta com o já estudado ITCMD Estadual.

Com efeito, em sistemas constitucionais passados, a competência do ITCMD e do ITBI era exercida pelos Estados, passando agora a ter suas matérias divididas com os Municípios. Objetivando a compreensão plena dessa espécie, o estudo será realizado a luz do CTN, com ressalvas constitucionalmente estabelecidas.

O **fato gerador** do ITBI se caracteriza pela transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (art. 156, II, da CF + art. 35 do CTN).

Ainda realizando comparações ao ITCMD, verifica-se que a transmissão do ITBI será por ato *inter vivos* (diferenciando-se da *causa mortis*), bem como será por *ato oneroso* (em oposição à *doação*).

A transmissão de bens imóveis ficará a cargo de registro no *Cartório de Registro de Imóveis* (arts. 1.227 e 1.245, § 1º, do CC), antes do qual não seria possível a instituição e cobrança desse imposto (AI RE 764.432/MG).

Ressalte-se que a incidência desse imposto se atrela à transmissão de **bem imóvel**, não sendo possível comparar a ações de sociedades empresariais, ainda que explorem atividade imobiliária.



Súmula

Súmula 329 do STF – O imposto de transmissão “inter vivos” não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária.

Também haverá incidência dessa exação nas transmissões onerosas de *Direitos Reais sobre Imóveis* (art. 1.225 do CC), exceto naqueles de garantia (penhor, hipoteca e anticrese).

Aliás, o Supremo Tribunal Federal apreciou entendimentos quanto ao cabimento desse imposto nas transmissões de *domínio útil e retorno de desapropriação*.



Súmula

Súmula 326 do STF – É legítima a incidência do imposto de transmissão “inter vivos” sobre a transferência do domínio útil.

Súmula 111 do STF – É legítima a incidência do imposto de transmissão “inter vivos” sobre a restituição, ao antigo proprietário, de imóvel que deixou de servir a finalidade da sua desapropriação.

Objetivando evitar a existência de conflitos de competência, a Constituição determina que o ITBI será recolhido ao município onde se *localizar o bem imóvel*, independentemente do domicílio dos sujeitos envolvidos na operação (art. 156, § 2º, II, da CF).

A Constituição Federal ainda prevê **específicas imunidades tributárias para o ITBI**, quais sejam:

- a) Direitos Reais de Garantia (art. 156, II, da CF)

Conforme abordado linhas acima, as transmissões dos direitos reais de garantia não se submetem à incidência desse imposto. Consideram-se como direitos reais de garantia o penhor, a hipoteca e a anticrese (art. 1.419 e seguintes do CC).

- b) Constituição de Pessoa Jurídica (art. 156, § 2º, I, da CF)

Objetivando desonerar a atividade de constituição de novas pessoas jurídicas, a Carta Magna afastou a incidência do ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao seu patrimônio em realização de capital.

Assim, se no momento de criação de uma pessoa jurídica algum dos sócios pretender integralizar sua cota social por meio da transmissão de imóvel à sociedade, não haverá incidência da exação. Esse mesmo entendimento também será aplicável sobre a transmissão de bens imóveis decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

Por outro lado, a Constituição Federal não agraciou com os benefícios da imunidade empresas adquirentes que atuem preponderantemente na atividade de compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (imobiliárias).

A identificação dessa atividade preponderante dependerá de sua receita operacional. Nos dois anos anteriores e posteriores à transação, essa contabilidade não poderá superar 50% (cinquenta por cento) de receitas dessa natureza ou, caso não seja possível aplicar essa regra, verificar-se-á os três subsequentes anos (art. 37 do CTN).

c) Reforma Agrária

Operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária são **imunes** à incidência de impostos federais, estaduais e municipais (art. 184, § 5º, da CF¹²), afastando-se, conseqüentemente, o ITBI.

7.4.2.2 Contribuinte

Considera-se **contribuinte** quaisquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei (art. 42 do CTN).

Como regra, as legislações municipais acabam por definir o adquirente como contribuinte desse imposto, diante do maior interesse na transmissão do bem imóvel.

7.4.2.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento

A **base de cálculo** é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (art. 38 do CTN). Essa identificação analisará o **valor do imóvel** no momento da transmissão da propriedade, não interferindo construções realizadas em momento posterior a celebração do negócio.



Súmula

Súmula 110 do STF – O imposto de transmissão “inter vivos” não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno.

Súmula 470 do STF – O imposto de transmissão “inter vivos” não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocamente, pelo promitente comprador, mas sobre o valor do que tiver sido construído antes da promessa de venda.

As **alíquotas** serão definidas de forma livre pelos Municípios, apenas sendo vedada a utilização do critério de progressividade.



Súmula

Súmula 656 do STF – É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel.¹³

O **lançamento** será por **declaração** (art. 147 do CTN), em que o contribuinte declarará ao fisco a realização do fato gerador e suas características para concretização do lançamento. Doutrina também aponta para existência do **lançamento por arbitramento** (art. 148 do CTN), quando a fazenda pública não concordar com as declarações prestadas.

7.4.3 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

7.4.3.1 Competência e fato gerador

O **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)** é de competência **Municipal** (art. 156, III, da CF) e se caracteriza como tributo de forte finalidade **fiscal**, pois grande fonte de arrecadação aos cofres públicos.

De início, cabe relembrarmos que três específicos serviços não são tributados com o ISSQN Municipal, mas sim com o ICMS Estadual: *Transporte Interestadual, Transporte Intermunicipal e Comunicação*.

Outra importante observação inaugural seria a ausência de previsão do ISSQN no Código Tributário Nacional, pois quem exercerá o papel de norma geral desse imposto será a específica Lei Complementar 116/2003.

O **fato gerador** desse imposto consiste na prestação de serviços constantes em lista, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador (art. 1º da LC 116/2003).

A mencionada lista aparece como anexo da LC 116/2003 elencando um rol taxativo de quarenta itens (com seus subitens), tributáveis com essa exação. Apesar de taxativa, essa lista comporta interpretação ampliativa de *serviços congêneres*.

A prestação de serviços se caracteriza como uma **obrigação de fazer** do direito civilista, não subsistindo motivos para incidência desse imposto sobre obrigações de natureza diversa, como **obrigação de dar**, vez que não seria possível ao direito tributário modificar os institutos, conceitos e formas adotados pelo direito privado (art. 110 do CTN).

Valendo-se dessa linha de entendimento, a jurisprudência nacional afasta a incidência de ISSQN sobre a locação de bens imóveis entendendo que, apesar de constante na lista anexa à LC 116/2003, não se tratariam de prestação de serviços (*obrigação de fazer*) e sim entrega de bem (*obrigação de dar*).



Súmula

Súmula Vinculante 31 – É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Em sentido oposto, recente modificação legislativa trazida pela Lei Complementar 157/2016 ampliou a lista de serviços tributáveis com o ISSQN. Entre as novidades, destaca-se a disponibilização de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e congêneres por meio da internet.

Observe, desse modo, que não estaríamos diante da clássica conceituação da **obrigação de fazer**, mas sim **obrigação de dar**. Apesar de compreender a incongruência dessa ampliação, até o fechamento desta edição inexistia discussão jurisprudencial inaugurada sobre o tema.

Superando o tema, ressalte-se que alguns serviços se submetem exclusivamente ao ISSQN, ainda que prestados conjuntamente com fornecimento de mercadorias. Para o Superior Tribunal de Justiça:



Súmula

Súmula 424 do STJ – É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL n. 406/1968 e à LC n. 56/1987.

Súmula 167 do STJ – O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se à incidência do ISS.

Súmula 274 do STJ – O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.

A Constituição Federal reserva matérias específicas à edição de **lei complementar federal de aplicação nacional** (art. 156, § 3º, da CF):

I – Fixar suas alíquotas máximas e mínimas

Na tentativa de padronizar a incidência nacional do ISSQN e evitar a existência de guerra fiscal entre as municipalidades, as alíquotas mínimas e máximas seriam estabelecidas por

meio de lei complementar.

As **alíquotas mínimas e máximas** estão previstas nos arts. 8º e 8º-A da LC 116/2003, variando entre **2% e 5%**.

II – Excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior

Nos termos da Carta Magna, seria possível a concessão de isenção heterônoma do ISSQN na Exportação, ou seja, Lei Complementar **federal** (de aplicação nacional) poderia retirar a incidência desse imposto na prestação de serviços ao estrangeiro (art. 156, § 3º, II, da CF).¹⁴

O art. 2º, I, da LC 116/2003 exerceu essa atribuição e retirou a incidência nesses casos.

III – Regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados

Caberia à lei complementar determinar a padronização na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, também objetivando evitar a existência de guerra fiscal entre as municipalidades.

A recente LC 157/2016 regulamentou tal previsão ao acrescentar os §§ 1º, 2º e 3º no art. 8º-A da LC 116/2003, estabelecendo que esses benefícios tributários não poderão resultar em carga tributária menor que aquela decorrente da aplicação da alíquota mínima.

Fechando o tópico, a determinação do município competente para recolhimento do ISSQN sempre gera aspectos polêmicos. A discussão paira em identificar qual município seria o competente: aquele em que tem sede o estabelecimento prestador do serviço ou o do local onde estaria sendo prestado o serviço?

A indagação foi sanada com a previsão contida no art. 3º da LC 116/2003 determinando o *local do estabelecimento prestador* ou, na falta do estabelecimento, no *local do domicílio do prestador*, ressalvados específicos serviços devidos no local de prestação e enumerados nos incisos desse dispositivo.

7.4.3.2 Contribuinte

Contribuinte do imposto será o prestador do serviço (art. 5º da LC 116/2003).

Não se consideram contribuintes os sujeitos que prestem serviços em relação de emprego, trabalhadores avulsos, diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e os gerentes-delegados (art. 2º, II, da LC 116/2003).

7.4.3.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento

A **base de cálculo** será o preço do serviço (art. 7º da LC 116/2003).

Entretanto, ainda se encontra legítima a incidência do denominado **“ISS FIXO”** sobre trabalhos pessoais (art. 9º do Decreto-lei 406/1968) estabelecido de maneira única em casos de

impossibilidade de se precisar o valor dos serviços prestados por profissionais liberais.¹⁵

Em se tratando de **alíquotas**, cada município estará livre para defini-las, apenas devendo respeitar o limite mínimo de 2% (art. 8º-A da LC 116/2003) e máximo de 5% (art. 8º, II, da LC 116/2003).

A regra de **lançamento tributário** desse imposto será por **homologação** (art. 150 do CTN), podendo existir atuação complementar/corretiva do fisco de **ofício** (art. 149 do CTN).

QUADRO SINÓPTICO

IMPOSTOS EM ESPÉCIE	
ELEMENTOS GERAIS	<p>O estudo dos Impostos em Espécie analisa as principais características previstas no CTN e legislação específica sobre os impostos de competência da União, Estados e Municípios.</p> <p>Em linhas gerais, os impostos incidem sobre as manifestações de riquezas, independentemente de qualquer contraprestação estatal específica relacionada ao contribuinte (art. 16 do CTN).</p> <p>Conforme exigência constitucional, os atos geradores, bases de cálculo e contribuintes serão estabelecidos em lei complementar federal de aplicação nacional (art. 146, III, "a", da CF), funcionando o próprio CTN como tal lei na maioria dos casos.</p>
	<p>Imposto de Importação (II)</p> <ul style="list-style-type: none">– Finalidade: extrafiscal para proteção da economia interna, configurando-se como exceção aos princípios da legalidade (art. 153, § 1º, da CF) e anterioridades anual e nonagesimal (art. 150, § 1º, da CF);– Fato gerador: ingresso de produtos estrangeiros no território nacional (art. 19 do CTN), admitindo às ressalvas do entreposto aduaneiro e admissão temporária de mercadoria;– Contribuinte: o importador, arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, destinatário de postagem internacional e o adquirente de mercadoria entre postada (art. 22 do CTN + art. 31 do DL 37/1966);– Base de cálculo e alíquotas: unidade de medida adotada para alíquota específica, preço normal do produto para alíquota ad valorem e preço da arrematação para produtos abandonados (art. 20 do CTN);

- Lançamento: por homologação (art. 150 do CTN), podendo comportar declaração (art. 147 do CTN) ou de ofício (art. 149 do CTN).

Imposto de Exportação (IE)

- Finalidade: extrafiscal de proteção da sociedade e economia interna, configurando-se como exceção aos princípios da legalidade (art. 153, § 1º, da CF) e anterioridades anual e nonagesimal (art. 150, § 1º, da CF);
- Fato gerador: saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional (art. 23 do CTN);
- Contribuinte: o exportador ou quem a lei a ele equiparar (art. 27 do CTN);
- Base de cálculo e alíquotas: unidade de medida adotada para alíquota específica ou preço normal do produto para alíquota ad valorem (art. 24 do CTN);
- Lançamento: por homologação (art. 150 do CTN), podendo comportar modalidade de ofício (art. 149 do CTN).

Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza (IR)

- Finalidade: fiscal, objetivando arrecadar valores aos cofres públicos federais. Configura-se como exceção apenas ao princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, § 1º, da CF). Respeitará específicos princípios da generalidade, universalidade e progressividade (art. 153, § 2º, I, da CF);
- Fato gerador: disponibilidade econômica ou jurídica de renda (capital e/ou trabalho) ou proventos de qualquer natureza (qualquer outro acréscimo patrimonial) (art. 43 do CTN);
- Contribuinte: pessoa física ou jurídica titular da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 45 do CTN);
- Base de cálculo e alíquotas: montante real, arbitrado ou presumido (art. 44 do CTN), mantendo cinco faixas de alíquotas (0%, 7,5%, 15%, 22,5%, 27,5%);
- Lançamento: por homologação (art. 150 do CTN), podendo comportar modalidade de ofício (art. 149 do CTN).

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

IMPOSTOS FEDERAIS

- Finalidade: extrafiscal aplicando o princípio da seletividade (art. 153, § 3º, I, da CF) para incidir de maneira diferenciada, segundo a essencialidade dos produtos ao ser humano. Configura-se como exceção aos princípios da legalidade (art. 153, § 1º, da CF) e anterioridade anual (art. 150, § 1º, da CF);
- Fato gerador: atividade de industrialização, desembaraço aduaneiro (se procedente do exterior) e na arrematação de produtos industrializados apreendidos e abandonados (art. 46 do CTN);
- Contribuinte: industrial, importador, comerciante e arrematante (art. 51 do CTN);
- Base de cálculo e alíquotas: valor da operação de saída da indústria, preço de mercado nacional acrescido de tributação na importação e o preço da arrematação (art. 47 do CTN) e suas alíquotas devem respeitar a seletividade (art. 153, § 3º, I, da CF).
- Lançamento: por homologação (art. 150 do CTN), podendo comportar modalidade de ofício (art. 149 do CTN).

Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)

- Finalidade: extrafiscal, utilizado como mecanismo de intervenção do poder público na economia nacional, sendo exceção aos princípios da legalidade (art. 153, § 1º, da CF) e anterioridades anual e nonagesimal (art. 150, § 1º, da CF);
- Fato gerador: operações financeiras que envolvem a tomada de crédito, realização de câmbio, emissão de apólice de seguro ou atividades em títulos mobiliários (art. 63 do CTN);
- Contribuinte: qualquer das partes na operação tributada (art. 66 do CTN);
- Base de cálculo e alíquotas: montantes de crédito, moeda nacional, prêmio, preço ou valor nominal (art. 64 do CTN);
- Lançamento: por homologação (art. 150 do CTN), podendo comportar modalidade de ofício (art. 149 do CTN).

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

- Finalidade: extrafiscal em função de sua incidência diferenciada de acordo com a efetiva função social da propriedade rural, aplicando-se

alíquotas progressivas como mecanismo de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

- Fato gerador: propriedade, domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza localizado fora da zona urbana de município (art. 29 do CTN). Atente-se que imóveis com atividades rurais inseridos na área urbana se submetem também ao ITR e não ao IPTU (art. 15 do DL 57/1966);
- Contribuinte: proprietário, titular de seu domínio útil ou possuidor a qualquer título com animus domini (art. 31 do CTN);
- Base de cálculo e alíquotas: valor fundiário, ou seja, valor da terra nua, sem considerar aquilo construído pelo homem (art. 30 do CTN), aplicando-se alíquotas progressivas de acordo com o grau de utilização do imóvel (art. 153, § 4º, I, da CF);
- Lançamento: por homologação (art. 150 do CTN), podendo comportar modalidade de ofício (art. 149 do CTN).

Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)

- Finalidade: extrafiscal ao incidir sobre as grandes riquezas, em nítida intenção de redistribuição;
- Fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquotas e lançamento: considerando que ainda não teve sua competência exercida, não existem previsões legais quanto a esses aspectos. Ressalte-se que a criação desse imposto requer a edição de lei complementar (art. 153, VII, da CF).

Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)

- Finalidade: fiscal, objetivando aumentar a arrecadação estadual;
- Fato gerador: a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (art. 35 do CTN + art. 155, I, da CF);
- Contribuinte: qualquer das partes na operação tributada para doação (art. 42 do CTN) e os herdeiros ou legatários para causa mortis;
- Base de cálculo e alíquotas: o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (art. 38 do CTN), respeitando a alíquota máxima de 8% fixada pelo Senado Federal na Resolução 09/1992 (art. 155, § 1º, IV, da CF);
- Lançamento: por declaração (art. 147 do CTN), podendo comportar

modalidade de ofício (art.149 do CTN).

IMPOSTOS ESTADUAIS

Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

- Finalidade: fiscal e considerada a principal fonte de receita dos estados;
- Fato gerador: circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 1º da LC 87/1996 + art. 155, II, da CF);
- Contribuinte: sujeito que pratique com habitualidade ou em volume circulação de mercadorias ou prestação desses específicos serviços com intuito comercial;
- Base de cálculo e alíquotas: o valor da operação na saída de mercadorias de estabelecimentos ou o preço do serviço prestado (arts. 13 a 18 da LC 87/1996). As alíquotas internas serão definidas pelos Estados e a interestadual em resolução do Senado Federal (Resolução 22/89 define as principais alíquotas). Na exportação, existirá imunidade tributária (art. 155, § 2º, X, “a”, da CF);
- Lançamento: por homologação (art. 150 do CTN), podendo comportar modalidade de ofício (art. 149 do CTN).

Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA)

- Finalidade: fiscal, objetivando incrementar a arrecadação do Estado;
- Fato gerador: a propriedade de veículo automotor. Para o STF, apenas veículos automotores terrestres, não se aplicando as embarcações e aeronaves;
- Contribuinte: o proprietário de veículos automotores;
- Base de cálculo e alíquotas: o valor venal do veículo. As alíquotas mínimas serão definidas por Resolução do Senado Federal como forma de evitar a existência de guerra fiscal e poderão ser diferenciadas por tipo ou utilização (art. 155, § 6º, da CF);
- Lançamento: de ofício (art. 149 do CTN), aplicando-se por homologação (art. 150 do CTN) nos veículos novos (“zero quilômetro”).

IMPOSTOS MUNICIPAIS

Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

- Finalidade: fiscal, visando arrecadação Municipal, com secundária finalidade extrafiscal de política urbana de função social da propriedade (art. 182, § 4º, II, da CF);
- Fato gerador: a propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel por natureza ou acessão física localizado em área urbana ou urbanizável, definida em lei municipal se preenchidos requisitos (art. 32 do CTN). Atente-se que imóveis com atividades rurais inseridos em área urbana se submetem ao ITR e não ao IPTU (art. 15 do DL 57/1966);
- Contribuinte: proprietário, titular do seu domínio útil ou possuidor a qualquer título com animus domini (art. 34 do CTN);
- Base de cálculo e alíquotas: o valor venal do imóvel (art. 33 do CTN) e suas alíquotas podem ser progressivas em razão do valor do imóvel ou diferenciadas por localização e uso (art. 156, § 1º, da CF);

– Lançamento: de ofício (art. 149 do CTN).

Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)

- Finalidade: fiscal, visando arrecadação Municipal;
- Fato gerador: a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (art. 156, II, da CF);
- Contribuinte: qualquer das partes na operação tributada (art. 42 do CTN);
- Base de Cálculo e alíquotas: o valor venal do imóvel (art. 38 do CTN);
- Lançamento: por declaração (art. 147 do CTN).

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

- Finalidade: fiscal, visando arrecadação Municipal;
- Fato gerador: a prestação de serviços de qualquer natureza, ressalvados transporte interestadual ou intermunicipal e comunicação que ficam a cargo dos Estados (art. 1º da LC 116/2003 + art. 156, III, da CF);
- Contribuinte: prestador do serviço (art. 5º da LC 116/2003);
- Base de cálculo e alíquotas: o preço do serviço (art. 7º da LC

116/2003). As alíquotas devem ser fixadas entre o montante de 2% (art. 8º-A da LC 116/2003) e 5% (art. 8º, II, da LC 116/2003);

– Lançamento: por homologação (art. 150 do CTN), sendo também cabível a modalidade de ofício (art. 149 do CTN).

QUESTÕES

1. **Prova: FUNIVERSA – 2015 – Delegado – PC/DF.** Considerando o sistema tributário nacional e os tributos da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, assinale a alternativa correta.
 - a) O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou operações relativas a títulos ou valores mobiliários (IO) também incide sobre o ouro e, nesse caso, sendo este definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, estará sujeito à incidência do imposto na operação de destino.
 - b) A instituição do IPTU pelo Distrito Federal poderá contemplar a progressividade em razão do valor do imóvel, mas as alíquotas não poderão variar de acordo com a localização do imóvel.
 - c) O IPI deve ser seletivo em razão da essencialidade do produto que recebe o gravame tributário.
 - d) A União tem competência para instituir o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) e, conforme a Emenda Constitucional nº 42/2003, essa competência tributária poderá ser delegada ao município, que instituirá, fiscalizará e cobrará o ITR, desde que isso não resulte na redução do imposto ou em qualquer outra forma de renúncia fiscal.
 - e) Eventual instituição do imposto sobre grandes fortunas, de competência da União, poderá ser feita por intermédio de lei ordinária aprovada pelo Senado e pela Câmara dos Deputados.
2. **Prova: FGV – 2016 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** O Chefe do Poder Executivo da União, acreditando ser esta a melhor estratégia econômica para estimular o mercado interno brasileiro, decide reduzir a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre alguns produtos. Neste cenário, você é consultado sobre os parâmetros constitucionais dirigidos àquele imposto.

Assim, você afirmaria que, a respeito do IPI, o Art. 153, § 3º, da CRFB/88, estabelece que

 - a) não será seletivo, em função da essencialidade do produto.
 - b) será cumulativo.
 - c) não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.
 - d) terá impacto mais gravoso quando incidente sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto.
3. **Prova: FGV – 2012 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** Mário inscreveu-se no programa de incentivo à aposentado mediante indenização, promovido pela empresa em que trabalha.

A respeito do caso proposto, assinale a afirmativa correta.

 - a) Mário pagará imposto de renda, já que o valor recebido tem natureza salarial.
 - b) Mário não pagará imposto de renda, já que se trata de verba especial.
 - c) Mário não pagará imposto de renda, já que o valor recebido tem caráter indenizatório.
 - d) Mário pagará imposto de renda, em homenagem ao princípio da isonomia.
4. **Prova: FGV – 2016 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** A pessoa jurídica Verdes Campos Ltda. realiza transporte de cargas entre os estados “X” e “Y” por meio de sua frota de 30 caminhões. Sobre a referida prestação de serviço de transporte, assinale a opção correta.

- a) Incide o ISS, de competência dos Municípios.
- b) Não incide qualquer imposto.
- c) Incide o ICMS, de competência dos Estados.
- d) Incide o IPVA, de competência dos Estados.

5. Prova: FGV – 2012 – Exame de Ordem Unificado (OAB). A respeito dos impostos, assinale a afirmativa correta.

- a) O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) de quaisquer bens e direitos terá suas alíquotas máximas fixadas pelos Estados competentes para a sua instituição.
- b) As alíquotas máximas e mínimas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) deverão ser fixados por lei complementar nacional.
- c) O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incidirá sobre as operações que destinem mercadorias e serviços ao exterior.
- d) A União Federal deverá instituir, mediante lei complementar, 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.

6. Prova: FGV – 2013 – Exame de Ordem Unificado (OAB). Em relação ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA –, assinale a única opção INCOMPATÍVEL com o previsto na Constituição Federal.

- a) Poderão ser estabelecidas alíquotas diferenciadas do IPVA em função da procedência do veículo, se nacional ou estrangeira.
- b) O IPVA é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal.
- c) Poderão ser estabelecidas alíquotas diferenciadas do IPVA em função do tipo e da utilização do veículo.
- d) Pertence aos municípios parte do produto da arrecadação do IPVA relativamente aos veículos automotores licenciados em seus territórios.

7. Prova: FGV – 2017 – Procurador – ALERJ. São tributos classificados como indiretos, de competência da União, Estados e Municípios, respectivamente:

- a) Imposto sobre produtos industrializados – IPI, Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação – ITD e Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI;
- b) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS e Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR, quando cobrado pelos Municípios;
- c) Contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE, Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS e Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS;
- d) Imposto sobre produtos industrializados – IPI, Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA e Contribuição para o custeio da iluminação pública – COSIP, quando cobrada na conta de energia elétrica;
- e) Imposto sobre produtos industrializados – IPI, Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS e Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS.

8. Prova: FCC – 2015 – Procurador – TCM/GO. Em conformidade com a atribuição de competência tributária feita pela Constituição Federal, a tributação.

- a) das prestações de serviço de comunicação está no campo de incidência do ISS.

- b) da transmissão de uma propriedade territorial rural por doação está no campo de incidência do ITR.
- c) das prestações de serviço de transporte intramunicipal está no campo de incidência do ISS.
- d) da transmissão onerosa de veículo automotor, entre irmãos domiciliados na mesma unidade federada, está no campo de incidência do IPVA.
- e) da transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, está no campo de incidência do ITCMD.

9. Prova: FCC – 2015 – Julgador Administrativo Tributário – SEFAZ/PE. Sobre os impostos em espécie, é correto afirmar:

- a) Incide ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.
- b) O IPI poderá ser não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.
- c) O II terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto.
- d) O IR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.
- e) O IOF não se submete ao princípio da anterioridade, assim como ao princípio da anterioridade nonagesimal.

10. Prova: FCC – 2015 – Procurador Autárquico – MANAUSPREV. De acordo com a Constituição Federal, os Municípios têm competência tributária para instituir:

- a) o ITBI sobre as transmissões de bens imóveis, por compra e venda ou por doação.
- b) o ISSQN sobre a prestação de serviço de transporte intermunicipal de carga.
- c) a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública e a contribuição de melhoria.
- d) o ITR, observadas as cláusulas de convênio específico com a União para esse fim.
- e) o IR sobre os rendimentos auferidos pelos funcionários estatutários dos órgãos que compõem sua administração direta.

11. Prova: CESPE – 2015 – Auditor Governamental – CGE/PI. Aos estados e ao DF é atribuída competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). Em relação a esse imposto, julgue os itens subsequentes:

O uso do montante devido de ICMS como elemento da base de cálculo do tributo, procedimento denominado de cálculo por dentro, é prática considerada inconstitucional.

() Certo () Errado

O ICMS pode ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços ofertados em um estado ou no DF.

() Certo () Errado

De acordo com lei complementar pertinente, os estados e o DF podem decidir sobre a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, e, no caso do ICMS, isso deve ocorrer mediante convênio.

() Certo () Errado

12. Prova: CESPE – 2015 – Defensor Público Federal – DPU. A respeito das limitações ao poder de tributar e da competência tributária, julgue o item que se segue:

A União tem competência para instituir o imposto territorial rural, o qual terá como fato gerador a propriedade, o

terrenos com competência para instituir o imposto territorial rural, e qual terá como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do município, todavia não poderá esse imposto incidir sobre pequenas glebas rurais exploradas pelo proprietário que não possua outro imóvel, tratando-se, nesse caso, de uma imunidade específica.

() Certo () Errado

GABARITO FACILITADO

1. **Resposta: “letra c”.** Entre as características marcantes do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), destaca-se a aplicação do princípio da seletividade ao determinar incidência diferenciada em função da essencialidade dos produtos (art. 48 do CTN). A incidência do IOF sobre o ouro ativo financeiro ou instrumento cambial será devido na origem e não no destino (art. 153, § 5º, da CF). A partir da EC 29/2000 permite-se a diferenciação de alíquotas do IPTU em decorrência da localização e uso do imóvel. Os municípios que assim optarem poderão realizar a fiscalização do ITR, mas não a instituição do tributo que continua sendo da União (art. 153, § 4º, III, da CF). O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) será definido mediante a edição de Lei Complementar (art. 153, VII, da CF).

2. **Resposta: “letra c”.** A questão aborda diversas características inerentes ao estudo do IPI, destacando-se a específica imunidade tributária que retira incidência sobre produtos industrializados destinados ao exterior. Ademais, ressalte-se que o IPI se caracteriza por ser seletivo, não cumulativo e ter impacto menos gravoso quanto a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto (art. 153, § 3º, da CF).

3. **Resposta: “letra c”.** Sobre verbas de natureza indenizatória não incidirá Imposto sobre a Renda (IR), pois inexistente a configuração de acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN). Atente-se para matéria sumulada quanto a indenização por danos morais (Súmula 498 do STJ).

4. **Resposta: “letra c”.** Sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal não incidirá ISSQN, mas sim ICMS de competência estadual (art. 155, II, da CF).

5. **Resposta: “letra b”.** Objetivando padronizar a aplicação do ISSQN entre as municipalidades, a Carta Magna determinou a necessidade de lei complementar federal fixar a suas alíquotas mínimas e máximas (art. 156, § 3º, I, da CF). Atualmente tais alíquotas estão fixadas entre 2% a 5% (arts. 8º, II, e 8º-A da LC 116/2003). Quem definirá as alíquotas máximas do ITCMD será o Senado Federal (art. 155, § 1º, IV, da CF). Não incidirá ICMS sobre a remessa de mercadorias para o exterior (art. 155, § 2º, X, “a”, da CF). A criação do Imposto Extraordinário de Guerra (IEG) não dependerá da edição de lei complementar pela União (art. 154, II, da CF).

6. **Resposta: “letra a”.** A única alternativa que não contempla características do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é aquela que permitiria alíquotas diferenciadas em função da procedência nacional ou estrangeira. Permitir tal diferenciação estaria contrariando o princípio constitucional da não discriminação de procedência ou destino (art. 152 da CF + AI 203.845/RJ).

7. **Resposta: “letra e”.** Os impostos indiretos são aqueles que se caracterizam pela separação entre as funções de contribuinte de direito (aquele que pratica o fato gerador do tributo) e o contribuinte de fato (realiza o pagamento do tributo pela repercussão econômica). Entre os tributos mencionados, seguindo a sequência exigida, encontramos o

8. **Resposta: “letra c”.** O ICMS, de competência estadual, incidirá sobre os serviços de transporte interestadual (entre estados) e intermunicipal (entre municípios). Na questão proposta, tratando-se de serviço de transporte intramunicipal (apenas dentro de um município), a competência será o ISSQN daquela respectiva municipalidade. Serviço de comunicação fica no campo do ICMS (art. 155, II, da CF), doação com ITCMD (art. 155, I, da CF), transmissão de imóvel por ato oneroso será ITBI (art. 156, II, da CF). Sobre a venda de veículo entre irmãos, não incidirá ICMS (não se caracteriza como atividade de comércio).
-
9. **Resposta: “letra e”.** Diante da feição extrafiscal apresentada, o IOF será considerado exceção aos princípios constitucionais das anterioridades anual e nonagesimal (art. 150, § 1º, da CF). Não incide ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, § 2º, X, “d”, da CF). O IPI será não cumulativo e terá seu impacto reduzido para aquisição de bens de capital (art. 153, § 3º, da CF). O ITR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, § 4º, I, da CF).
-
10. **Resposta: “letra c”.** Entre os tributos mencionados, apenas a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública e a contribuição de melhoria podem ser instituídos pelos Municípios (arts. 145, III, e 149-A da CF). O ITBI não incide sobre doações, mas sim o ITCMD estadual (art. 155, I, da CF). O Serviço de transporte interestadual se sujeita a incidência do ICMS (art. 155, II, da CF). O ITR poderá ser fiscalizado pelos municípios e não instituídos (art. 153, § 4º, III, da CF). Pertencem aos municípios o produto da arrecadação (e não instituição) do IR sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (art. 158, I, da CF).
-
11. **Resposta: “errado, certo, certo”.** Entre as características marcantes do ICMS encontraremos seu cálculo por dentro (art. 12, § 1º, I, da LC 87/1996), possibilidade de ser seletivo (art. 155, § 2º, III, da CF) e concessão de benefícios fiscais mediante convênios no âmbito da CONFAZ, regulamentado em lei complementar (art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF + LC 24/1975).
-
12. **Resposta: “certo”.** A questão aborda o fato gerador do Imposto Territorial Rural – ITR (art. 29 do CTN), ressaltando a existência de específica imunidade tributária sobre as pequenas glebas rurais exploradas pelo proprietário que não possua outro imóvel (art. 155, § 4º, II, da CF).
-

-
- ¹ Segundo determinava a Súmula 192 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR): “o agente marítimo, quando no exercício exclusivo das atribuições próprias, não é considerado responsável tributário, nem se equipara ao transportador para efeitos do Decreto-Lei 37, de 1966”.
- ² Segundo o Decreto 660/1992: “o Siscomex é o instrumento administrativo que integra as atividade de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior, mediante fluxo único, computadorizado, de informações”.
- ³ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/Anexo/AND8950.pdf>. Acesso em: 9 jun. 2017.
- ⁴ O ouro também poderá ser encontrado como mercadoria (joias, por exemplo) e, nesse caso, não se sujeita ao IOF, e sim aos demais impostos que incidem sobre mercadorias (IPI, ICMS, II, IE).
- ⁵ O art. 156 da CF determina a competência dos Municípios para transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.
- ⁶ O convênio CONFAZ 37/1989 autoriza os Estados e o Distrito Federal a concederem isenção no transporte urbano ou metropolitano.
- ⁷ A Resolução 13, de 2012, está sendo objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.858. Aconselha-se acompanhamento dessa discussão.
- ⁸ Os efeitos dessa Emenda Constitucional 87/2015 se iniciaram em 2016, respeitando as regras de transição dos repasses estampadas no art. 99 do ADCT.
- ⁹ Percentual ainda não estipulado por parte do Senado Federal.
- ¹⁰ Esse IPTU progressivo tem previsão no art. 7º do Estatuto das Cidades (Lei 10.257/2001), que estabelece percentual máximo na alíquota de 15% (quinze por cento).
- ¹¹ Segundo determina o art. 15 do Decreto-lei 57/1966, imóveis que explorem atividades rurais se submetem ao ITR, ainda que inseridos em áreas urbanas. Tal posicionamento já foi referendado pelos tribunais superiores (AgR REsp 323.705/RS).
- ¹² O dispositivo menciona isenção. Contudo, pacífico o entendimento de que se trata de regra de imunidade tributária (RE 611.701/RJ).
- ¹³ Parcela da doutrina aponta que o STF deverá estender a progressividade concedida ao ITCMD (RE 562.045/RS) também ao ITBI.
- ¹⁴ Esse tema foi abordado no estudo do *princípio da proibição das isenções heterônomas* no capítulo referente aos princípios tributários (Capítulo 5).
- ¹⁵ A recepção dessa normatização foi sumulada, nos seguintes termos: “Súmula 663 do STF – Os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 foram recebidos pela Constituição”.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

8.1 FONTES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

8.1.1 Disposições gerais

O segundo livro do Código Tributário Nacional inicia o estudo da **Legislação Tributária**, designando suas fontes como: **as leis, tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (art. 96 do CTN).

De início, percebemos que o legislador se preocupou em determinar que as matérias no direito tributário não estariam apenas restringidas às leis, também aceitando outras fontes para seu disciplinamento.

Essas fontes representam a aplicação abstrata do direito tributário, dividindo-se em *primárias* (leis em sentido amplo, tratados e convenções internacionais) e *secundárias* (decretos e normas complementares).



facilitando

**LEGISLAÇÃO
TRIBUTÁRIA**
(art. 96 do CTN)



LEIS
(art. 97 do CTN)

**TRATADOS
INTERNACIONAIS**
(art. 98 do CTN)

DECRETOS
(art. 99 do CTN)

**NORMAS
COMPLEMENTARES**
(art. 100 do CTN)

Uma boa maneira de memorizar seria adotando a frase em forma de dica:

“Legislação Tributária é LE TRA DE NORMAS”

Com a seguinte representação:

LE = LEIS

DE = DECRETOS

TRA = TRATADOS INTERNACIONAIS

NORMAS = NORMAS COMPLEMENTARES

Seguindo a sequência apresentada pelos dispositivos do CTN, passamos a análise dessas importantes fontes do direito tributário.

8.1.2 Leis

Em direito tributário, o **princípio da legalidade** foi estudado como uma das maiores proteções ao contribuinte, limitando o poder de tributar dos entes políticos às amarras da lei, pois sem ela ninguém seria obrigado a fazer ou deixar de fazer o pagamento dos tributos (arts. 5º, II, e 150, I, da CF).

O próprio conceito de tributo elencado no art. 3º do CTN determinou que sua instituição decorre da lei, demonstrando a máxima que rege as relações jurídicas tributárias.

A **lei** ganha, portanto, papel principal no enquadramento como fonte do direito tributário, sendo responsável pela instituição, extinção, majoração ou redução de tributos, definição dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, fixação de alíquotas e bases de cálculo, a cominação de penalidades em infrações cometidas, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (art. 97 do CTN).

No estudo dos princípios tributários, verificamos que a regra da legalidade poderá ser afastada em algumas situações. Relembrando-as de maneira sintética:

- a) **Alíquotas do II, IE, IPI e IOF:** conforme estabelece o art. 153, § 1º, da CF, as **alíquotas do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)** podem ser **alteradas por ato do poder executivo**, atendidos as condições e limites estabelecidos em lei.
- b) **Redução e reestabelecimento das alíquotas da CIDE – Combustíveis:** nos termos do art. 177, § 4º, I, “b”, da CF, uma vez que poderá ser utilizado ato do poder executivo nesses casos.
- c) **Definição das alíquotas do ICMS – Combustíveis:** segundo determina o art. 155, § 2º, IV, c CF às **alíquotas do ICMS Combustíveis Monofásico** serão definidas mediante **deliberação dos Estados e Distrito Federal**.
- d) **Determinação do prazo para pagamento do tributo, definição das obrigações acessórias e atualização monetária:** em todos esses casos, qualquer outra espécie da *legislação tributária* poderia ser utilizada (arts. 97, § 2º, 113, § 2º, e 160 do CTN).

Ressalte-se que a expressão legal abordada pelo CTN deve ser interpretada de forma ampliativa para enquadrar não apenas a lei ordinária, e sim todos os veículos adotados no atual processo legislativo previsto no art. 59 da CF, alcançando o próprio texto constitucional, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções.

A importância da **Constituição Federal** para o direito tributário é fundamental na definição das regras de competências tributárias, limitações ao poder de tributar e normatizações da administração tributária, tais como as regras de repartição das receitas.

Nas **Leis Complementares**, encontraremos a criação de algumas espécies tributárias (*Empréstimos Compulsórios, Imposto sobre Grandes Fortunas, Impostos Residuais e Contribuições da Seguridade Social Residual*), bem como o enquadramento de específicas regras no art. 146 da CF (dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre definição e espécies de tributos, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, adequado tratamento tributário às sociedades cooperativas e definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte).

Leis Ordinárias correspondem à normalidade na instituição de matérias tributárias. Em outras palavras, será a lei utilizada pelo cotidiano da União, Estados, Distrito Federal e Municípios quando não existir reserva de matéria a outra espécie.

Quanto às **Leis Delegadas**, não existe qualquer impedimento para sua ocorrência no mundo

tributário, apesar de, na prática, ser pouco utilizada, pois necessária a delegação do Congresso Nacional (art. 68 da CF), tornando-a burocrática se comparada com as outras espécies, a exemplo da Medida Provisória.

As **Medidas Provisórias** são utilizadas com regular frequência na seara tributária quando preenchido os critérios de relevância e urgência, pois gozam de grande celeridade na edição pelo Presidente da República. Contudo, não se admite Medida Provisória nas matérias reservadas à Lei Complementar (art. 62, § 1º, III, da CF).

O **Decreto Legislativo**, editado pelo poder legislativo, também poderá ser aplicado no direito tributário. Como exemplo, o Congresso Nacional deverá editá-lo para convalidar tratado internacional (art. 49, I, da CF).

As **Resoluções** serão editadas pela unidade do Congresso Nacional ou por cada casa (Senado Federal ou Câmara dos Deputados). Em matéria tributária, destacam-se as **Resoluções do Senado Federal** sobre as alíquotas dos impostos estaduais, visando padronizar a incidência e evitar guerra fiscal (art. 155, §§ 1º, IV, 2º, IV, V, 6º, I, da CF).

8.1.3 Tratados e convenções internacionais

A representação internacional do nosso país, com intuito de manter relações com Estados estrangeiros e participar de organismos internacionais, será realizada pela União (art. 21, X, da CF), por meio do Presidente da República, competindo-lhe celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional (art. 84, VII, VIII, da CF).

Seguindo essas premissas, as etapas para validação de um tratado ou convenção internacional se iniciam pelo *chefe do executivo* (negociação e assinatura), passando pelo crivo do *poder legislativo* para referendo ou aprovação por decreto legislativo (art. 49, I, da CF), prosseguindo para ratificação (*troca ou depósito do documento*) e se finaliza com a promulgação e publicação. Apenas, quando ultimada todas as fases, passará a ter plena validade no ordenamento nacional.

Em matéria tributária, os tratados e convenções internacionais mostram-se como importante mecanismo de regulamentação e aplicação da legislação em tributos que incidam sobre o exterior, bem como em situações que objetivam evitar a *bitributação internacional*.

Dispõe o art. 98 do CTN que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Assim, percebemos que o poder concedido aos tratados internacionais de direito tributário seria amplo, dando-lhes capacidade para **revogar ou modificar** a legislação nacional, exatamente pela sua ratificação pelo legislativo (ganha força de lei).

Em verdade, a atual e correta interpretação do dispositivo nos leva à conclusão de que **não haverá revogação da legislação interna, e sim aplicação do princípio da especialidade**. A norma nacional permaneceria inalterada para a generalidade, apenas não se aplicando ao caso concreto

previsto no tratado/convenção internacional. Ocorrendo denúncia do pacto internacional com a retirada do Brasil, a lei interna imediatamente seria reestabelecida (REsp 1.161.467/RS).

No que concerne à observância pelas próximas legislações, o tratado/convenção será incorporado à legislação nacional com mesma posição hierárquica de uma comum lei ordinária,¹ gerando severas discussões quanto à possibilidade de posterior revogação por nova lei.

Doutrina e jurisprudência se dividem sobre esse tema, alegando que, em se tratando de “tratados leis” (com abstratas previsões de conduta entre países), seria necessária sua denúncia, ao passo que nos “tratados contratos” (celebrados para tratativas comerciais) bastaria a inovação legislativa. O STJ encampa essa tese, mesmo existindo decisões contrárias na própria corte (REsp 209.526/RS, REsp 228.324/RS).

Por fim, lembre-se da utilização de tratados e convenções internacionais como exceção ao princípio tributário da **Proibição de isenções heterônomas** (art. 151, III, da CF), já que a União poderia conceder isenções de tributos dos demais entes nesses acordos (abordamos esse tema no item 5.8.4 dessa obra).

8.1.4 Decretos

Inicialmente destaque-se que os decretos aqui mencionados não equivalem aos já abordados decretos legislativos. Com efeito, os decretos aqui mencionados seriam aqueles expedidos pelos chefes do poder executivo das esferas políticas (Presidente, Governador e Prefeito) como forma de regulamentar o conteúdo das leis (art. 84, IV, da CF).

Caracteriza-se como ato *infralegal* utilizado para conceder aplicabilidade prática aos dispositivos previstos em lei e, desse modo, não poderá sobrepor-la realizando inovações jurídicas que não estejam autorizadas.

Por esse motivo, designou o art. 99 do CTN que “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”.

A título de exemplo, a criação do ICMS por parte dos Estado e Distrito Federal vai requerer a edição de **lei**, prevendo seus *atos geradores, bases de cálculo, contribuintes e alíquotas*. Contudo, a lei pode reservar a edição do **decreto** para regulamentação e definição da formação de *notas fiscais* necessárias para emissão das operações comerciais.

8.1.5 Normas complementares

Consideradas como fontes secundárias, as normas complementares estão estampadas no art. 100 do CTN, prevendo-as como complemento das leis, tratados e convenções internacionais e os decretos. Subdividem-se em: **atos normativos, decisões normativas, práticas reiteradas e os convênios**.

Os **atos normativos** expedidos pelas autoridades administrativas se caracterizam como medidas

abstratas e genéricas tomadas pelos servidores atuantes, na atividade fazendária, e que ocasionam algumas implicações na relação jurídica.

Como exemplos podemos citar a expedição de portarias, comunicações internas, instruções normativas, disciplinando horário de funcionamento, entrada de mercadorias apreendidas na repartição etc.

Por **decisões normativas** devemos compreender aquelas tomadas pelos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa quando a lei atribuir eficácia de norma.

As decisões administrativas tomadas dentro do **Processo Administrativo Tributário – PAT** apenas vinculam as partes nele integrantes (efeito *inter partes*), podendo a **lei** atribuí-las **efeitos normativos** para aplicação abstrata em outras situações (atribuição de efeitos *erga omnes*). Assim, atente-se, não será qualquer decisão administrativa que se tornará norma complementar, mas apenas aquela que adquire efeito normativo pela lei.

Práticas reiteradas seriam aquelas constantemente observadas pelas autoridades administrativas, aplicando-se como normas complementares verdadeiros **costumes** da administração tributária. Sua aplicação apenas estaria autorizada como mecanismo de **interpretação** do direito aplicável ao caso, não podendo ser utilizada para contrariar previsões já elencadas na lei.

Também são considerados como normas complementares os **convênios** que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Sua utilização se dá como forma de colaboração mútua entre os entes políticos na busca de melhorias no poder de fiscalização e arrecadação, bem como para definir benefícios fiscais sem ocasionar guerra fiscal. A título de exemplo, *convênio* celebrado entre os Estados e o Distrito Federal estabelecerá a forma de concessão ou revogação de isenções do ICMS (art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF).

Por fim, a importância dessas normas complementares ganha destaque no parágrafo único do art. 100 do CTN ao designar que “a observância das normas referidas, neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

Em termos mais simples, o contribuinte que deixar de recolher tributo por permanecer aplicando as disposições dessas normas complementares, no ato de posterior pagamento se beneficiará com a retirada de penalidades, juros e atualizações monetárias.

8.2 VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

8.2.1 No espaço

Os estudos das vigências, no direito tributário, regem-se pelo *princípio da especialidade*, aplicando-se as normas gerais do direito brasileiro com as ressalvas expressamente determinadas

(art. 101 do CTN).

A **vigência no espaço** corresponde ao âmbito territorial da norma tributária, ou seja, em qual localidade se aplicam as previsões tributárias.

Aduz o art. 102 do CTN que “a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no país, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”.

Na leitura do dispositivo supracitado, observe que o legislador do CTN de 1966 não se preocupou em mencionar a regra de vigência no espaço e sim as exceções. Em outros termos, o mencionado dispositivo diretamente aborda os casos de aplicação fora do território de cada ente, cabendo à doutrina elencar a regra aplicando-se o raciocínio *a contrario sensu* daquilo explanado.

Assim, a regra de *vigência no espaço* utiliza-se do **princípio da territorialidade**, tendo aplicação as normas tributárias no espaço territorial de cada ente político tributante.

Como exemplos: a legislação tributária do Município de Arapiraca/AL se aplica em seu próprio espaço territorial municipal; A lei do Estado do Pará tem aplicação ao longo de todo seu Estado; e a lei do IPI Federal tem abrangência nacional.

Por outro lado, o texto codificado aduz para existência de exceções a essa regra, permitindo a aplicação fora dos limites territoriais. Essas situações seriam: **os convênios e as leis de normas gerais expedidas pela União**.

Conforme verificamos, no estudo do item anterior, os **convênios** celebrados entre os entes políticos compõem a legislação tributária e são utilizados como mecanismo de colaborar com a atividade de arrecadação e fiscalização de tributos.

Tais entes são livres para dispor sobre os requisitos e itens desses **convênios**, podendo uns utilizarem as normas dos outros, mostrando-se como verdadeiras *exceções à regra de territorialidade*.

A segunda exceção estaria na utilização de **leis de normas gerais expedidas pela União**. Essa previsão se atrela ao papel da União em estabelecer normas gerais e padronizar a aplicação do direito tributário nacional (art. 146, III, da CF).

Na parte final do art. 120 do CTN encontra-se excelente exemplo dessa aplicação extraterritorial ao autorizar a aplicação da legislação tributária nos casos de desmembramento territorial. Surgindo novo ente político com estrutura própria, mas ainda sem sua específica lei tributária.

Nessa situação, esse novo ente (desmembrado) utilizará extraterritorialmente a lei do anterior (desmembrante), até que a sua entre em vigor.

Exemplificando, imaginemos o Município de Porto Alegre pretendendo tornar-se Estado e desmembrando-se do Estado do Rio Grande do Sul. Aplicará a lei de tributos estaduais do RS até que a sua nova lei, disciplinando a estrutura tributária “estadual”, entre em vigor.

8.2.2 No tempo

Entendemos como **vigência no tempo** o período de aplicação e validade de determinada norma jurídica no ordenamento. A legislação tributária rege-se-á, como regra, pela previsão estampada no Decreto-lei 4.657/1942, conhecida como a *Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro – LINDB* (outrora denominada de Lei de Introdução ao Código Civil).

Primeiramente, devemos atentar que as **regras de vigência** que aqui serão designadas não se confundem com as **regras de eficácia** (produção de efeitos) estudadas nas anterioridades anual e nonagesimal.

Para aquelas regras de anterioridades, a norma até já poderia estar vigente, restando-lhes obstado a produção de efeitos para cobrança de tributo criado ou majorado antes de aguardar o próximo exercício financeiro e também respeitar o prazo mínimo de 90 (noventa) dias, ressalvadas as exceções constitucionais.

Na regra de vigência, falamos em validade da norma jurídica (e não propriamente de seus efeitos), cabendo ao próprio legislador estabelecer qual será o momento de seu início.

Normas que tragam maiores repercussões, no momento de sua aplicação, merecem a concessão de prazos mais elásticos como forma pedagógica de conceder tempo e conhecimento pela população para seu efetivo cumprimento. Esse instituto jurídico denomina-se de ***vacatio legis***.²

Em sentido oposto, nas normas com pequena repercussão, teremos, normalmente, a vigência já na data da publicação na nova legislação (art. 8º da Lei Complementar 95/1998).

Ocorrendo *omissão* no estabelecimento desse momento de vigência (não estabeleceu *vacatio legis* e nem determinou a data da publicação como esse momento), será aplicada regra subsidiária para considerar a legislação vigente após o transcorrer de 45 (quarenta e cinco) dias de sua publicação oficial e 3 (três) meses para aplicação no exterior (art. 1º da LINDB).

Assim, essas previsões da LINDB serão aplicáveis como regra no direito tributário.

facilitando

- 1) **Vacatio legis:** estabelecimento de um prazo para início da vigência da norma tributária (ex.: vigência de lei municipal, exigindo novas certidões de contribuintes do ISS e designando expressamente vigência apenas após 180 dias da sua publicação);
- 2) **Data da publicação:** em casos de inovações legislativas tributárias de pouca repercussão, já poderia ser considerada vigente na data de sua publicação (ex.: lei do Estado que estabelece novo procedimento interno da repartição fiscal);

- 3) **Omissão:** se a nova legislação tributária for silente, terá sua vigência iniciada 45 (quarenta e cinco dias) após ser oficialmente publicada. Se aplicada no exterior, 3 (três) meses.

Após o estudo dessas regras, passamos a análise de situações diferenciadas estabelecidas no próprio CTN e aplicáveis em face do já citado *princípio da especialidade* (art. 101 do CTN).

A primeira delas está contida no art. 103 do CTN e fala de forma pontual sobre a vigência das **Normas Complementares**, previstas no art. 100 do mesmo diploma e já estudadas como integrantes da legislação tributária.

De forma *facilitada*, rememoremos essas Normas Complementares já estabelecendo o momento de suas vigências, caso não exista lei, dispondo de modo diverso:

- a) **Atos normativos:** os atos administrativos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (ex.: portaria, instrução, comunicação interna expedida por delegados de receita, auditores, secretários) terão sua vigência no momento da *data de sua publicação* (art. 103, I, do CTN);
- b) **Decisões normativas:** as decisões tomadas em Processos Administrativos Tributários – PA⁷ se transformam em legislação tributária quando a lei assim dispuser, aguardando-se o *prazo de 30 (trinta) dias após a data de sua publicação* (art. 103, II, do CTN);
- c) **Práticas reiteradas:** considerando-se como meros *costumes* na administração tributária, não existe determinação quanto ao momento de início de sua vigência, exatamente pela impossibilidade de precisá-los;
- d) **Convênios:** pactos celebrados entre os entes tributantes, visando melhorar a arrecadação e fiscalização, *devendo estabelecer expressamente seu início de vigência*, sob pena de se aplicar os 45 dias da LINDB (art. 103, III, do CTN).

A segunda especificidade elencada, encontra-se no art. 104 do CTN ao designar o início da vigência no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda que instituem ou majoram tais impostos (inciso I), definam novas hipóteses de incidência (inciso II) e extingam ou reduzam isenções (inciso III).

Observa-se que tal redação apenas se aplicaria aos impostos (e não todos os tributos) e apenas sobre patrimônio ou a renda (não todos os impostos), determinando que a vigência (não eficácia) se iniciaria no próximo exercício financeiro.

A doutrina divide-se quanto à aplicação desse dispositivo, parcela acredita que não estaria

recepcionado à luz das regras de anterioridades anual e nonagesimal (regras de eficácia) entabuladas na Constituição Federal de 1988, e outra parte alega que sua aplicação ainda seria válida e vive harmonicamente com as anterioridades, pois aconteceriam no mesmo momento (próximo ano) o início de vigência e eficácia.

STF e STJ reiteradamente vinham decidindo pela inaplicabilidade do art. 104, III, do CTN, determinando que, na revogação ou extinção do benefício da isenção, o imposto voltaria imediatamente a ser exigido, não merecendo aguardar o próximo exercício financeiro para surtir seus efeitos (RE 492.781/MG, REsp 762.754/MG, REsp 932.289/RJ).

Contudo, essa dinâmica vem sendo gradativamente modificada no Supremo Tribunal Federal, passando a compreender que, na revogação de benefícios fiscais, haverá aumento indireto da carga tributária e, desse modo, seria necessário conceder ao contribuinte a proteção à segurança jurídica para apenas ter aplicação no próximo exercício financeiro (RE 564.225/RS³).

8.3 APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

8.3.1 Irretroatividade

A aplicação da legislação tributária ocorrerá de forma genérica e abstrata a todos os sujeitos passivos que praticarem relações dessa espécie, designando o Código Tributário Nacional específico disciplinamento.

No capítulo referente aos princípios tributários, estudamos o importantíssimo **princípio da irretroatividade**, determinando que, na criação ou majoração de tributos, não seria possível sua cobrança a situações passadas à própria lei, restando aplicáveis apenas aos **próximos fatos geradores** (art. 150, III, “a”, da CF). Esse princípio não comporta exceção e objetiva assegurar aos contribuintes segurança jurídica e não surpresa, obstando a exigência sobre direitos já consolidados.

Seguindo esse mesmo entendimento, a legislação tributária também adotará como regra o princípio da irretroatividade, aplicando-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes (art. 105 do CTN).

A diferenciação entre a previsão do princípio constitucional (art. 150, III, “a”, da CF) para a previsão legal (art. 105 do CTN) estaria na abrangência delas, pois a *Constituição Federal* faz referência apenas a **instituição e aumento de tributos** ao passo em que, no *CTN*, utiliza-se da expressão maior de toda a **legislação tributária**.

Objetivando minimizar discussões quanto à expressão “fatos geradores pendentes”, o CTN determinou como sendo *aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas que ainda não se completou*.

A compreensão dessa expressão será aplicada aos *tributos periódicos*, compreendidos como aqueles que se repetem no tempo, tais como: IPVA, IPTU, ITR, IR, dentre outros, que também se submeteram a modificações legislativas.

8.3.2 Exceções

O princípio da irretroatividade surge como grande marco de proteção ao contribuinte em não vislumbrar a aplicação de novas normatizações a situações já consolidadas no passado.

Conforme estudado, na **instituição e aumento de tributos**, não encontraremos qualquer possibilidade de retroação da norma tributária para cobrança a situações passadas, classificando-se como regra constitucional sem exceções.

Por outro lado, no que se refere à **legislação tributária**, o próprio Código Tributário Nacional elencará contextos normativos que autorizam sua retroação, ou seja, situações excepcionais em que a matéria nova se aplicará aos casos passados. Vejamos-lhes de maneira *facilitada*:

a) Lei Interpretativa (art. 106, I, do CTN)

Tratando-se de nova lei meramente interpretativa de anterior, haverá retroação da norma para aplicar validade à inicial lei.

Essas situações ocorrem em verdadeiras omissões legislativas, quando o poder público edita uma primeira lei sem deixar plenamente clara as interpretações dela. Diante da dúvida e consequente omissão, faz-se necessário editar uma segunda lei interpretando a primeira.

O CTN determina, ainda, que a correta interpretação concedida pela lei posterior tem o poder de excluir a aplicação de penalidades à infração dos dispositivos da lei anterior.

b) Deixar de definir como infração (art. 106, II, “a”, da CF)

Aplicada quando a relação obrigacional tributária ainda não estiver encerrada (administrativa ou judicial), se deixar de ser considerada infração também retroagirá para beneficiar o contribuinte que, sob a lei anterior, teria praticado a ilicitude.

c) Deixar de definir como contrário à ação ou omissão (art. 106, II, “b”, da CF)

Novamente, tratando-se de situação ainda não definitivamente julgada (relação ainda existente), quando a nova lei deixar de tratar a atividade do contribuinte como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.

Entretanto, essa anterior atividade do contribuinte não pode ter sido praticada de forma fraudulenta e nem ter implicado em falta de recolhimento de tributo.

d) Cominar penalidade menos severa (art. 106, II, “c”, da CF)

Ainda quando a obrigação não estiver definitivamente encerrada, se uma nova lei tributária determinar a redução de penalidades, ocorrerá a retroação para beneficiar o contribuinte. Atente-se que não haverá retroação de penalidade mais severa e nem de novo percentual do tributo. Apenas retroagirá a **multa menos severa**.

Ademais, se o contribuinte já realizou o pagamento de penalidade e posteriormente ocorrer a

redução, não se beneficiará, pois se tratará de ato definitivamente julgado (relação encerrada).

- e) Novos critérios de fiscalização e maiores garantias ao crédito (art. 144, § 1º, do CTN)

Tratando-se de legislação que estabeleça novas regras **formais** que instituem critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliem os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorguem ao crédito maiores garantias ou privilégios, a norma retroagirá para ser aplicada ao tributo no momento do fato gerador.

Por outro lado, se a nova lei atribuir responsabilidade tributária a terceiros não haverá retroação.

Ex.: Uma nova lei em 2015 que estabeleça novos processos de fiscalização por uso de meios eletrônicos se aplicará aos fatos geradores investigados de 2014.

8.4 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

8.4.1 Regras de integração

Integrar a legislação significa procurar soluções às eventuais omissões legislativas, uma vez que, na prática, seria quase impossível ao legislador conseguir exaurir todos os casos concretos.

Como regra geral do direito brasileiro, aplicaríamos as previsões estampadas no art. 4º da Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-lei 4.657/1942), valendo-se dos critérios de *analogia, os costumes e os princípios gerais de direito*.

Já no direito tributário, não será utilizada a previsão da LINDB, pois encontraremos norma especial esculpida no art. 108 do CTN designando rol taxativo e sequencial de metodologias utilizadas como forma de integrar a legislação e sanar eventuais omissões.

Assim, serão utilizadas como modalidades de integração da legislação tributária, *nessa ordem*:

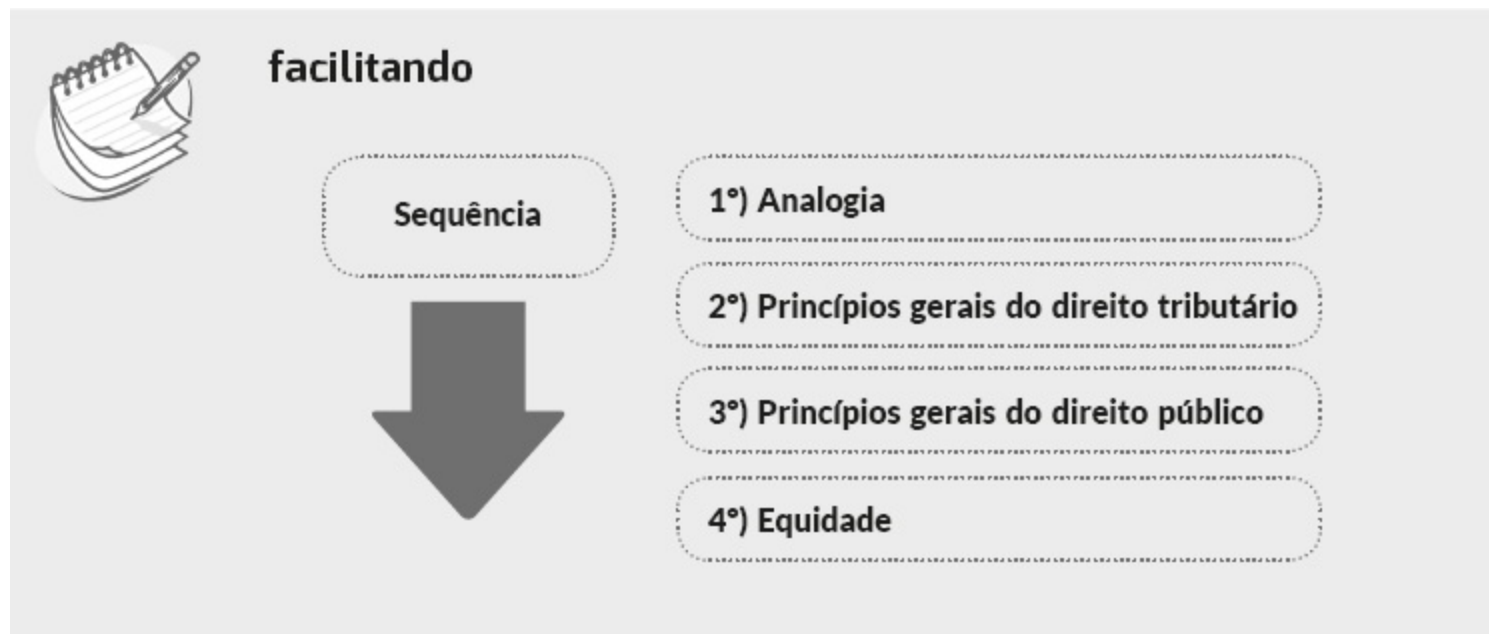
1º) Analogia: consiste na aplicação de situações previstas em lei analogicamente aos casos omissos. Ex.: Na legislação Tributária de determinado Estado da Federação, existe previsão de específica certidão para fins de ICMS, mas não para o ITCMD. Para sanar tal omissão, poderia o operador utilizar a legislação mais completa de forma análoga para expedição do documento.

2º) Princípios Gerais de Direito Tributário: não sendo possível aplicar a analogia, aplicam-se os princípios tributários já estudados. Assim, poderia usar os princípios do *não confisco, isonomia, irretroatividade, anterioridades anual e nonagesimal*, dentre outros.

3º) Princípios Gerais de Direito Público: na impossibilidade de utilização dos critérios anteriores, utilizar-se-á os princípios do direito público, ramo que comporta os direitos: penal, processual, administrativo e constitucional. Desse modo, poderíamos nos valer dos

princípios da presunção de inocência (penal), liberdade (constitucional), contraditório e ampla defesa (processual) ou supremacia do interesse público (administrativo) sem nenhum embaraço.

4º) Equidade: ainda persistindo a necessidade de integração, deverá o operador do direito tributário aplicar o critério da equidade para tentar solução mais humana e justa ao caso concreto.



O CTN ainda aduz dois limites na utilização dessas ferramentas de integração, determinando que *o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei* (art. 108, § 1º, do CTN) e *o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido* (art. 108, § 2º, do CTN).

Conforme estudamos no início dessa obra, o conceito de tributo requer que ele seja instituído em lei, não podendo a analogia ser utilizada para criação e consequente exigência de carga tributária. Do mesmo modo, se existir tributo devido e exigível, não poderá o operador do direito tributário dispensá-lo se valendo da equidade.

8.4.2 Regras de interpretação

Interpretar normas significar buscar um sentido aquilo previsto pelo legislador no momento de lhes instituir.

Essas atividades interpretativas podem sofrer diferenciações segundo ótica empregada e a metodologia adotada, conceituando-se em *literal ou gramatical* (considera apenas aquilo escrito), *teleológica* (buscar a intenção da norma), *sistemática* (analisará a norma como integrante de um sistema harmônico), *histórica* (analisa aspectos políticos, sociais, culturais e econômicas do momento de sua edição), *doutrinária* (realizada por autores e estudiosos), *judicial* (realizada pelos membros do judiciário), *administrativa ou executiva* (realizada pelos integrantes do executivo que

administram a máquina pública) e *autêntica* (realizada pelos integrantes do legislativo, mesmo poder produtor da norma).

Apesar da existência dessas diversas metodologias interpretativas, o Código Tributário Nacional especificou alguns dispositivos especiais que merecem análises próprias (art. 107 do CTN), quais sejam:

a) **Interpretação conjunta com ramo do direito privado**

Em muitas situações, a relação tributária necessitará de interpretação conjunta com ramo jurídico do direito privado. Objetivando evitar a existência de verdadeiras distorções, o CTN estabeleceu em dois artigos a forma de interpretação nessa interação.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Assim, se para identificação de previsões do direito tributário for necessário realizar a utilização de princípios, institutos, conceitos e formas do direito privado (civil, comercial, empresarial), não poderá ocorrer modificação de sua essência, respeitando-os conforme aquele direito estabelece.

Como exemplo, percebemos que a definição de propriedade imobiliária para fins de ITBI vem do ramo do Direito Civil, assim entendida aquela propriedade registrada no registro no Cartório de Registro de Imóveis (art. 1.245, § 1º, do CC). O direito tributário não poderá modificar essa previsão para aceitar outra modalidade de aquisição.

b) **Interpretação literal**

Segundo determina o art. 111 do CTN, deverá ser interpretada literalmente as modalidades de **suspensão e exclusão** do crédito tributário (inciso I); outorga de **isenção** (inciso II) e dispensa do cumprimento de **obrigações tributárias acessórias** (inciso III).

A intenção do legislador seria restringir o campo de aplicação de benefícios tributários, evitando-se que uma série de impropriedades e desmandos fossem praticados pelo legislador dos entes políticos.

A situação de isenção delineada no inciso II seria mera repetição do inciso I, uma vez que estudaremos a exclusão do crédito tributário dividindo-o entre anistia e a própria isenção

(art. 175 do CTN).

Desse modo, caso ocorra concessão de **suspensão** do crédito tributário (art. 151 do CTN) ou mesmo **exclusão** do crédito tributário (art. 175 do CTN), não poderá ser dada interpretação extensiva para agraciar outros contribuintes não contemplados.⁴

Ex.: Determinado Estado da Federação resolve conceder isenção aos taxistas para não pagamento de IPVA sobre seus veículos utilizados no trabalho. Interpretando-se, literalmente, o veículo de sua esposa e sem vinculação ao trabalho não gozará desse benefício.

Também deverá ser interpretada de forma literal a dispensa de formalidades da obrigação acessória (art. 113, § 2º, do CTN).

c) **Interpretação benigna nas penalidades**

Valendo-se da influência penalista do “in dubio pro reo”, ocorrendo dúvida na lei tributária que define **infrações e comina penalidades**, deverá ser interpretada de forma mais favorável ao acusado quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação (art. 112 do CTN).

QUADRO SINÓPTICO

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conceito: o livro segundo do CTN inicia o tema **Legislação Tributária**, determinando-o como gênero (art. 96 do CTN) dividido em Leis (art. 97 do CTN), Tratados e Convenções Internacionais (art. 98 do CTN), Decretos (art. 99 do CTN) e as Normas Complementares (art. 100 do CTN).

Leis: diversas matérias em direito tributário dependem da edição de lei, notadamente: instituição, extinção, majoração ou redução de tributos, definição dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, fixação de alíquotas e bases de cálculo, a cominação de penalidades em infrações cometidas, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (art. 97 do CTN).

Tratados e convenções internacionais: seu papel fundamental na legislação tributária consiste em atuar no cenário internacional para regulamentar a fiscalização e evitar a existência de bitributação. Os

tratados revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha (art. 98 do CTN).

Decretos: têm como principal missão realizar a aplicabilidade prática das leis, regulamentando alguns importantes papéis dessa relação jurídica (art. 99 do CTN).

Normas complementares: dividem-se em atos normativos (realizados por autoridades administrativas), decisões administrativas (tomadas em processos administrativos quando a lei der efeitos normativos), práticas reiteradas (costumes realizados pela administração tributária) e os convênios (celebrados entre os entes como forma de colaborar com a fiscalização de tributos) (art. 100 do CTN).

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

No espaço: utilizando-se do **princípio da territorialidade**, a norma tributária será aplicada dentro do espaço territorial do respectivo ente político.

Entretanto, as ressalvas consistem na existência de convênios celebrados ou na aplicação de normas gerais expedidas pela União (art. 102 do CTN).

No tempo: utilizando-se das previsões gerais estampadas na Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-lei 4.657/1942), o legislador seria livre para estipular o momento de início da vigência da lei, podendo estabelecer na data da sua publicação ou mesmo determinar a vacatio legis (concessão de prazo para iniciar a vigência). Na omissão, será considerada vigente 45 dias após ser oficialmente publicada.

Para Normas Complementares e Impostos sobre Patrimônio e Renda, atente-se ao disciplinamento próprio dos arts. 103 e 104 do CTN.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Regra: utiliza-se do **princípio da irretroatividade**, determinando que modificações legislativas apenas serão aplicadas para situações futuras e pendentes (art. 105 do CTN).

Exceções: aplica-se ao passado a legislação tributária: interpretativa, que deixe de definir ato como infração ou contrário a ação ou omissão e lhe comine penalidades menos severas (art. 106, II, “a”, “b”, “c”, do CTN), bem como estabeleça novos critérios de fiscalização e garantias ao crédito

	tributário (art. 144, § 1º, do CTN).
INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	Utilizada quando ocorrer omissão na atividade legislativa, estabelecendo a seguinte sequência: analogia, princípios gerais do direito tributário, princípios gerais de direito público e a equidade (art. 108 do CTN).
INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	<p>O CTN prevê a existência das seguintes espécies de interpretações:</p> <ul style="list-style-type: none"> – conjuntamente com o ramo do direito privado (arts. 109 e 110 do CTN); – literal (art. 111 do CTN); e – na dúvida quanto à aplicação das penalidades (art. 112 do CTN).

QUESTÕES

- 1. Prova: FCC – 2015 – Auditor Fiscal da Fazenda Estadual – SEFAZ/PI.** De acordo com o Código Tributário Nacional, expressão legislação tributária compreende:
- I. o decreto publicado por determinado Estado, regulamentando a lei do IPVA por ele instituído.
 - II. o convênio celebrado entre os Estados brasileiros, nos termos de lei complementar, para disciplinar matéria relacionada com a concessão de determinadas isenções no âmbito do ICMS.
 - III. a decisão de órgão de jurisdição administrativa tributária, versando sobre matéria de ICMS, sendo que a lei do processo administrativo tributário deste Estado não atribui eficácia normativa a tais decisões.
 - IV. a lei ordinária de um Município brasileiro, versando sobre remunerações e salários das autoridades fiscais daquela pessoa jurídica de direito público.
- Está correto o que se afirma APENAS em:
- a) II e III.
 - b) II, III e IV.
 - c) I e II.
 - d) I, III e IV.
 - e) I e IV.
- 2. Prova: FUNIVERSA – 2015 – Delegado de Polícia – PC/DF.** Com base no disposto no Código Tributário Nacional (CTN) acerca das normas gerais de direito tributário, assinale a alternativa correta.
- a) A interpretação da lei tributária que defina infrações ou estabeleça penalidades deve proteger, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, o interesse da coletividade, de forma mais favorável ao fisco.
 - b) A lei tributária não poderá retroagir ou ser aplicada a ato pretérito que ainda não tenha sido definitivamente julgado, mesmo que o cometimento desse ato não seja mais definido como infração.
 - c) Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas entram em vigor na data da sua publicação, salvo disposição em contrário.
 - d) A outorga de isenção, a suspensão ou exclusão do crédito tributário e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias devem ser interpretadas sistematicamente e, sempre que possível, de forma extensiva.
 - e) As decisões dos órgãos singulares ou coletivos no âmbito da jurisdição administrativa entrarão em vigor quarenta e

cinco dias após a data da sua publicação quando a lei atribuir a elas eficácia normativa.

3. **Prova: FGV – 2011 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** No exercício de 1995, um contribuinte deixou de recolher determinado tributo. Na ocasião, a lei impunha a multa moratória de 30% do valor do débito. Em 1997, houve alteração legislativa, que reduziu a multa moratória para 20%. O contribuinte recebeu, em 1998, notificação para pagamento do débito, acrescido da multa moratória de 30%. A exigência está
- a) correta, pois aplica-se a lei vigente à época de ocorrência do fato gerador.
 - b) errada, pois aplica-se retroativamente a lei que defina penalidade menos severa ao contribuinte.
 - c) correta, pois o princípio da irretroatividade veda a aplicação retroagente da lei tributária.
 - d) errada, pois a aplicação retroativa da lei é regra geral no direito tributário.
4. **Prova: FGV – 2011 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** Determinada Lei Municipal, publicada em 17/01/2011, fixou aumento das multas e alíquotas relativo aos fatos jurídicos tributáveis e ilícitos pertinentes ao ISS daquele ente federativo. Considerando que determinado contribuinte tenha sido autuado pela autoridade administrativa local em 23/12/2010, em razão da falta de pagamento do ISS dos meses de abril de 2010 a novembro de 2010, assinale a alternativa correta a respeito de como se procederá a aplicação da legislação tributária para a situação em tela.
- a) Seriam mantidas as alíquotas e multas nos valores previstos na data do fato gerador.
 - b) Seriam aplicadas as alíquotas previstas na lei nova e as multas seriam aplicadas nos valores previstos na data do fato gerador.
 - c) Seriam mantidas as alíquotas nos valores previstos na data do fato gerador e as multas seriam aplicadas nos valores previstos de acordo com a nova lei.
 - d) Seriam aplicadas as alíquotas e multas nos valores previstos de acordo com a nova lei.
5. **Prova: FGV – 2010 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** O emprego da analogia, em matéria tributária, resultará na
- a) majoração de tributo.
 - b) instituição de tributo.
 - c) exclusão do crédito tributário.
 - d) impossibilidade de exigência de tributo não previsto em lei.
6. **Prova: FGV – 2010 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** De acordo com o Código Tributário Nacional, aplica-se retroativamente a lei tributária na hipótese de:
- a) analogia, quando esta favorecer o contribuinte.
 - b) extinção do tributo, ainda não definitivamente constituído.
 - c) graduação quanto à natureza de tributo aplicável, desde que não seja hipótese de crime.
 - d) ato não definitivamente julgado, quando a lei nova lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.
7. **Prova: CESPE – 2017 – Procurador Municipal – Prefeitura de Fortaleza/CE.** Considerando as disposições do CTN respeito de legislação tributária, vigência, aplicação, interpretação e integração, julgue os itens subsequentes.

A interpretação da legislação tributária a partir dos princípios gerais de direito privado é realizada para identificar o conceito, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado, determinando, assim, a definição dos respectivos efeitos tributários.

() Certo () Errado

As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares

consuetudinárias de direito tributário. Assim, na hipótese de a norma ser considerada ilegal, não é possível caracterizar como infracional a conduta do contribuinte que observa tal norma, em razão do princípio da proteção da confiança e da boa-fé objetiva.

() Certo () Errado

Admite-se a aplicação retroativa de norma tributária interpretativa e de norma tributária mais benéfica sobre penalidades tributárias, mesmo diante de ato amparado pela imutabilidade da coisa julgada.

() Certo () Errado

É vedada a adoção de métodos de interpretação ou qualquer princípio de hermenêutica que amplie o alcance da norma tributária que outorga isenção

() Certo () Errado

8. Prova: IDECAN – 2016 – Procurador Legislativo – Câmara de Aracruz/ES. Sobre o tema legislação tributária, assinale a afirmativa INCORRETA.

- a) O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.
- b) Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.
- c) A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais desfavorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato.
- d) A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

9. Prova: VUNESP – 2014 – Procurador Municipal – Prefeitura de São José do Rio Preto/SP. Nos termos do Código Tributário Nacional, é correto afirmar que.

- a) na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará em primeiro lugar os princípios gerais do direito tributário.
- b) os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos, formas e para definição dos respectivos efeitos tributários.
- c) as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, dentre outras modalidades, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.
- d) se interpreta extensivamente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, a fim de que um maior número de contribuintes possa ser por ela beneficiado.
- e) no âmbito da integração da legislação tributária, o emprego da equidade poderá resultar na dispensa do tributo devido.

10. Prova: FCC – 2015 – Juiz Substituto – TJ/RR. O Código Tributário Nacional estabelece que, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, deverá ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, a lei tributária que:

- a) outorga isenções.
- b) cria obrigações acessórias para o sujeito passivo.
- c) define o fato gerador do tributo.
- d) define infrações.
- e) fixa percentuais de juros de mora.

GABARITO FACILITADO

1. **Resposta: “letra c”.** A expressão *legislação tributária* compreende as leis, tratados e convenções internacionais, decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (art. 96 do CTN). As assertivas elencadas nos itens I e II contemplam tais modalidades. A de cisão administrativa sem eficácia normativa concedida por lei não fará parte da legislação tributária. De igual modo, lei que disponha sobre remuneração de servidores não se enquadra como tributária (e sim administrativa), mesmo que se refira a servidores da administração fiscal.

2. **Resposta: “letra c”.** Salvo disposição de lei em contrário, os atos normativos praticados pelas autoridades administrativas entrarão em vigor na data de sua publicação (art. 103, I, do CTN). Dúvidas quanto a aplicação das infrações tributárias ensejará a aplicação mais benéfica ao contribuinte infrator e não ao fisco (art. 112 do CTN). Entre as excepcionais situações de retração da norma tributária, encontraremos a lei que deixa de definir determinado ato como infração (quando ainda não esteja definitivamente julgado). A interpretação quanto a suspensão, exclusão do crédito tributário (incluindo-se a isenção) e dispensa de obrigações acessórias serão interpretadas de forma literal, pois tratam-se de mera liberalidade do poder público (art. 111 do CTN). As decisões administrativas, quando a lei atribuir eficácia normativa, entram em vigor 30 dias após publicação (art. 103, II, do CTN).

3. **Resposta: “letra b”.** Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a nova lei que defina penalidade menos severa (20%) que aquela vigente à época do fato gerador (30%), retroagirá para beneficiar o infrator (art. 106, II, “c”, do CTN).

4. **Resposta: “letra a”.** No carro apresentado, deveriam ser mantidas as alíquotas e multas nos valores previstos na data do fato gerador. As alíquotas dos tributos nunca retroagem (art. 150, III, “a”, da CF), ao passo em que, em relação as multas, apenas ocorreria sua retroação se a nova lei tivesse reduzi-as (menos severa). Na questão houve o aumento das multas, não se aplicando a retroação (art. 106, II, “c”, do CTN).

5. **Resposta: “letra d”.** A utilização da analogia no direito tributário funcionará para sanar pontuais omissões na legislação mas não pode ser utilizada para exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º, do CTN). Lembre-se: a cobrança de tributo dependerá da edição de lei (art. 150, I, da CF) e não poderá ser exigido mediante a mera analogia.

6. **Resposta: “letra d”.** Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a nova lei que comine penalidade menos severa ao contribuinte retroagirá para lhe beneficiar (art. 106, II, “c”, do CTN).

7. **Resposta: “errado, certo, errado, certo”.** A utilização dos princípios gerais de direito privado não detém poder para modificar os efeitos tributários (art. 109 do CTN). A observância das práticas reiteradas observada pelas autoridades administrativas terá o condão de excluir eventuais penalidades exercidas pelos contribuintes que a respeitam (art. 100, parágrafo único, do CTN). Tratando-se de ato definitivamente julgado, não poderá a nova norma tributária retroagir para aplicar penalidade menos severa (art. 106, II, do CTN). A isenção tributária será interpretada de forma literal, pois sua concessão é mera liberalidade do ente político (art. 111, II, do CTN).

8. **Resposta: “letra c”.** O único item incorreto é aquele que afirma aplicação de penalidade mais desfavorável ao acusado em caso de dúvida (art. 112 do CTN).

9. **Resposta: “letra c”.** As práticas reiteradas (costumes) observadas pelas autoridades administrativas compõem o conceito de legislação tributária como normas complementares (art. 100, III, do CTN). Na ausência de legislação tributária expressa, a sequência a ser seguida será: analogia, princípios gerais de direito tributário, princípios gerais de direito público e a equidade (art. 108 do CTN). Os princípios gerais de direito privado não definem os respectivos efeitos tributários (art. 109 do CTN). A isenção será interpretada de forma literal (ar. 111, II, do CTN). O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do tributo devido (art. 108, § 2º, do CTN).

10. **Resposta: “letra d”.** Será interpretada de forma mais favorável ao acusado os casos de dúvida quanto a definição de infrações (art. 112 do CTN).

-
- ¹ Ressalvados os Tratados e Convenções Internacionais sobre *Direito Humanos* aprovados com quórum de Emenda Constitucional (art. 5º, § 3º, da CF).
- ² Como exemplo, podemos citar o Código Civil de 2002 que teve uma *vacatio legis* de 1 (um) ano contados de sua publicação (art. 2.044 do CC).
- ³ Até o fechamento dessa edição, pende julgamento de Embargos de Divergência no mencionado Recurso Extraordinário. Aconselhamos acompanhamento do caso.
- ⁴ Note que não houve inclusão das hipóteses de *extinção* do crédito tributário no rol de interpretação literal (art. 156 do CTN).

OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E O FATO GERADOR

9.1 SURGIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

As relações obrigacionais se caracterizam pela conjunção de elementos específicos e responsáveis pela existência de um *liame* jurídico entre sujeitos. Esse estudo tem origem nas previsões civilistas que dividem as obrigações entre prestações *positivas* de **dar** (entregar) e de **fazer** (prestar) ou *negativas* de **não fazer** (permitir/omitir).

À semelhança do direito civil, também encontraremos no direito tributário a existência de sujeitos integrantes de uma relação jurídica submetidos ao cumprimento de uma obrigação que poderá ser *positiva* (pagamento de tributo ou preenchimento de uma guia fiscal) ou *negativa* (permitir a realização de fiscalização pela Fazenda Pública).

Contudo, no confronto entre esses ramos jurídicos também surgirão diferenciações, vez que a relação tributária será encarada sem igualdade de condições entre os sujeitos, estando o poder público (credor) em posição privilegiada se comparado ao particular (devedor) das exações.

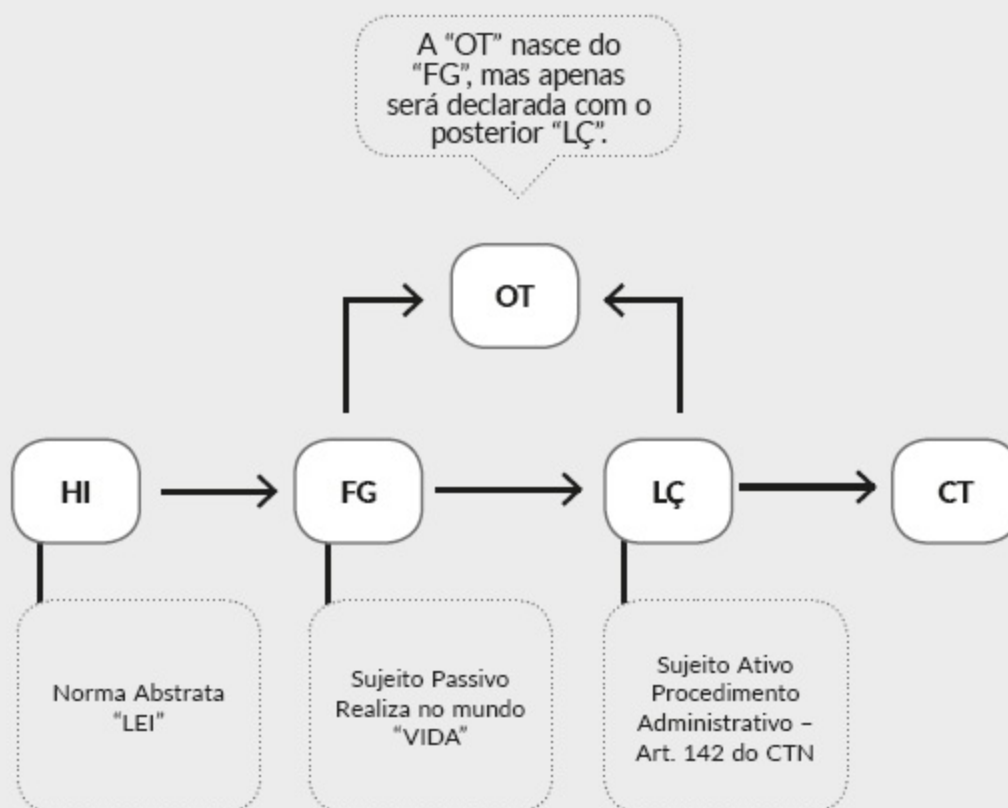
Esse privilégio decorre da aplicação de normas de direito público, pois no direito tributário encontraremos a **lei determinando os elementos componentes dessa obrigação**, ao passo que nas relações civilistas tais elementos decorrem da *autonomia da vontade das partes* em típica relação contratual (a lei apenas estabelecerá parâmetros gerais nas relações cíveis).

O surgimento da **obrigação tributária** – “OT” dar-se-á quando a **hipótese de incidência tributária** – “HI” (norma abstrata prevista em lei), for praticada no mundo real por algum **sujeito passivo** (contribuinte ou responsável tributário), externando o **fato gerador** – “FG”, nascendo ao **sujeito ativo** (fazendas públicas) o poder de exigir o **crédito tributário** – “CT” mediante atividade de **lançamento tributário** – “LÇ”.

As obrigações tributárias nascem com a realização do **fato gerador**, mas apenas serão declaradas com a posterior atividade de lançamento tributário efetuada pela fazenda pública.



facilitando



Exatamente por se encontrar pautada na legalidade, a Constituição Federal determinou a necessidade de Lei Complementar Federal, de âmbito Nacional, estabelecer as normas gerais sobre obrigação tributária (art. 146, III, "b", da CF).

O Código Tributário Nacional exercerá esse importante papel no disciplinamento dessa relação jurídica, designando os mecanismos necessários ao desenvolvimento da atividade de cobrança dos tributos, conceituando aquilo que devemos compreender como obrigações tributárias e fatos geradores, estudados a seguir.

9.2 OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

A **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de **tributo ou penalidade pecuniária** e se extingue juntamente com o crédito dela decorrente (art. 113, § 1º, do CTN).

Classificada como *obrigação de dar*, essa obrigação principal se caracteriza pelo elemento pecuniário ao estabelecer relação com o **pagamento** de valores aos cofres públicos de **tributo ou multa**, dependendo de qual desses **fatos geradores** tenham ocorridos.

Segundo aduz o art. 114 do CTN, o **fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência**.

O **fato gerador** mencionado neste dispositivo seria enquadrado como a norma abstrata sinônima a conceituação da **hipótese de incidência**, ou seja, a situação prevista em **lei** definindo o dever de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária.

Em termos mais simples, a previsão abstrata e genérica prevista na lei poderá ser denominada tanto de **hipótese de incidência tributária** quanto de **fato gerador abstrato**.

Percebe-se que a obrigação principal para pagamento dos tributos ou penalidades decorre de previsão contida em **lei**, pois se trata de obrigação pecuniária sujeita a máxima do princípio da legalidade tributária (arts. 3º e 97 do CTN + arts. 5º, II, e 150, I, da CF). Assim, devemos atentar que apenas a lei poderá definir o fato gerador como situação necessária e suficiente ao pagamento dessa obrigação.

A título exemplificativo, quem definirá de maneira necessária e suficiente qual o **fato gerador** do *IPTU* e o montante das penalidades e juros pelo inadimplemento desse pagamento será a lei.

9.3 OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

A **obrigação acessória** decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

Conforme explana o art. 115 do CTN, **o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal**.

Realizando a conjunção dessas redações estampadas pelo CTN, podemos concluir que as obrigações acessórias se caracterizam como verdadeiros deveres instrumentais, realizados pelo sujeito passivo. São formalidades administrativas que não correspondem ao pagamento de valores da obrigação principal.

Podemos encontrar como espécies dessa obrigação: escrituração de livros comerciais, inscrição em juntas comerciais nos Estados, inscrição da pessoa jurídica no CNPJ, cumprimento de certidões, permissão de fiscalização por parte das Fazendas Públicas interessadas, dentre outros.

Em todos esses exemplos, prevalece a natureza de obrigações de *fazer* (prestações positivas) e de *não fazer* (prestações negativas), que não se confundem com a *obrigação de dar* (pagamento do tributo ou penalidade), mas que se relacionam como forma de otimizar a fiscalização e arrecadação.

Na análise da obrigação principal, encontramos a *lei* como responsável para instituição de seu **fato gerador**. Já no que se refere à obrigação acessória, a definição desses mesmos fatos poderá ser estabelecida por quaisquer das espécies de *legislação tributária*, compreendendo as próprias *leis*, mas também os *tratados e convenções internacionais, decretos e as normas complementares* (art. 96 do CTN).

Desse modo, apesar de vozes na doutrina discordarem, seria válido e plenamente possível que

um decreto obrigue contribuintes a cumprirem determinações acessórias, como o preenchimento de certas certidões, objetivando otimizar a arrecadação de tributos.

Quanto ao estudo dessas obrigações acessórias, outros dois aspectos merecem destaque:

a) **Consequência do descumprimento da obrigação acessória**

Segundo determina o art. 113, § 3º, do CTN, *a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Em uma simples leitura do parágrafo mencionado, concluímos que o descumprimento de uma formalidade acessória ensejará a aplicação de multa tributária.

Considerando que as multas tributárias, ao lado do próprio tributo, correspondem obrigação principal, o CTN adotou a terminologia de **conversão** da acessórias nessa nova espécie.

Contudo, trago algumas reflexões: se ocorrer conversão da obrigação acessória em principal pela aplicação da multa, estaria o contribuinte definitivamente desobrigado ao seu cumprimento? Caso ocorra o pagamento da penalidade, não mais estaria obrigado a manter as obrigações acessórias? As respostas, evidentemente, seriam: **NÃO**.

Diante desses fatos, podemos concluir que o legislador não se utilizou de correta expressão no texto legal, uma vez que não haverá efetiva conversão de obrigação acessória em principal, mas apenas o surgimento dessa nova obrigação mantendo-se a anterior.

b) **Relativa independência entre a obrigação principal e acessória**

Nas iniciais explanações desse capítulo, identificamos semelhanças e diferenças entre os institutos das obrigações no direito civil e tributário.

O ramo do direito civil se pauta sobre a máxima de que *a obrigação acessória segue a sorte da obrigação principal*, de modo que se for extinta a principal, necessariamente será a acessória.¹

Já na seara do direito tributário, tal máxima não se aplica. O CTN trata das obrigações tributárias como principais e acessórias apenas como forma de estruturar suas especificidades, não havendo integral dependência de uma perante a outra.

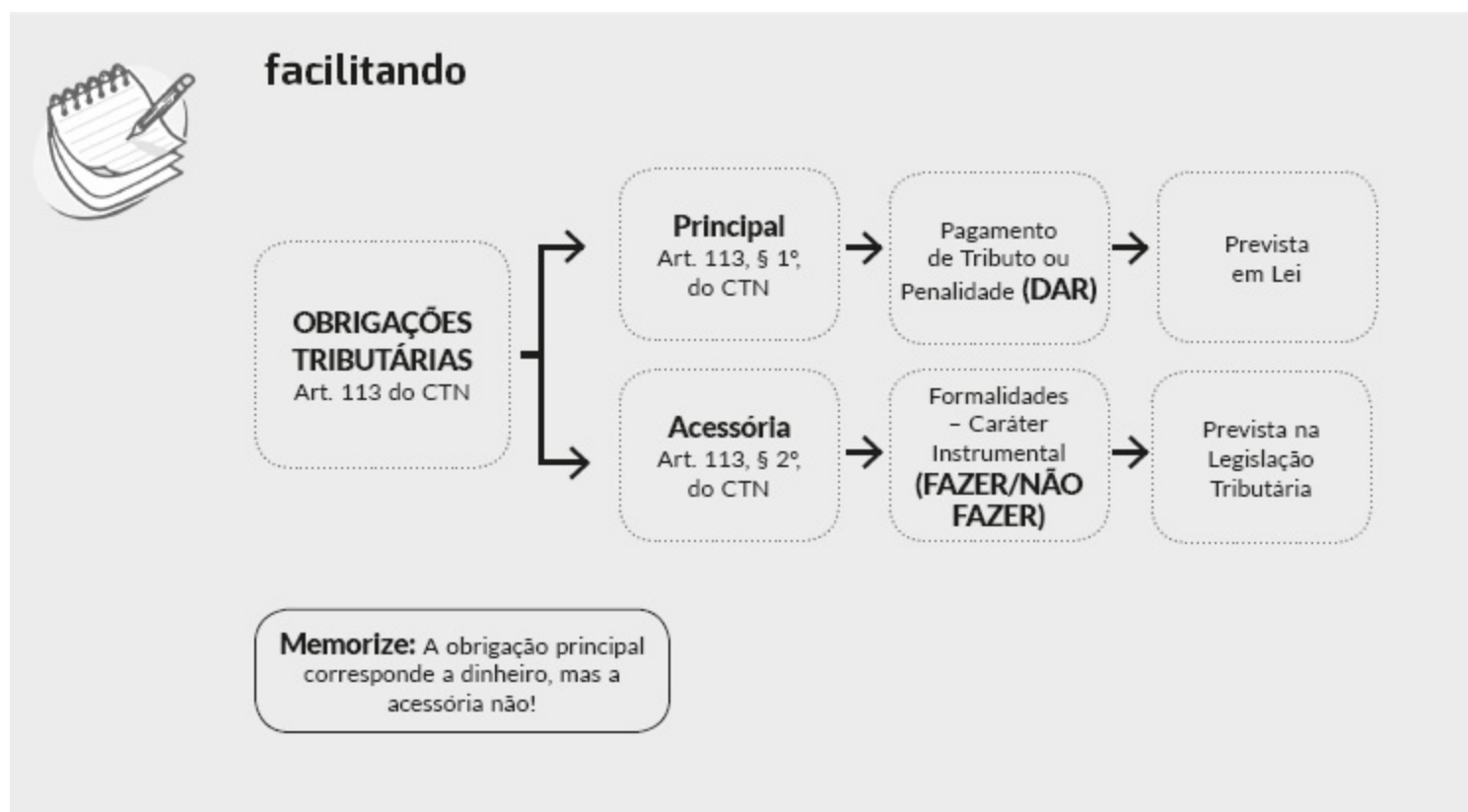
Instrumentalmente, as obrigações acessórias são criadas para facilitar a atividade de fiscalização e arrecadação da obrigação principal, mas isso não significa que apenas existirão se ocorrem tributos ou penalidades para recolhimento.

A comprovação dessa independência poderá ser percebida no próprio texto do Código Tributário Nacional ao determinar que a concessão de suspensão ou exclusão do crédito tributário (obrigação principal) não dispensa o contribuinte de cumprir as obrigações acessórias (arts. 151, parágrafo único, e 175, parágrafo único, do CTN).

Em algumas situações, inclusive, o preenchimento de certidões, cadastros e fiscalizações (obrigações acessórias) serão considerados requisitos para concessão de imunidades tributárias que retirariam o dever do contribuinte em pagar tributo.

Como exemplo, as estudadas imunidades dos impostos de partido político e suas fundações, sindicato dos trabalhadores, entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”, da CF) que necessitam do preenchimento de certas formalidades para serem agraciadas com a desoneração (art. 14 do CTN).

Em outros termos, para gozar do benefício tributário da imunidade, tais entidades precisam manter cadastros, certidões, livros etc., que demonstrem a atividade por elas desenvolvidas.



9.4 OCORRÊNCIA E INTERPRETAÇÃO DO FATO GERADOR

Nas linhas iniciais desse capítulo, verificamos institutos relacionados ao surgimento da obrigação tributária e a relação jurídica que dele se origina, submetendo o sujeito passivo ao pagamento de tributos para o sujeito ativo.

Agora precisamos compreender o exato momento da ocorrência e interpretação desses fatos geradores.

O Código Tributário Nacional determina duas formas de identificação do momento de ocorrência dos fatos geradores, dividindo-se em situações de fato e situações jurídicas (art. 116 do CTN).

As **situações de fato** se atrelam aos fatos geradores que não se relacionam com outros ramos jurídicos, partindo-se de premissas exclusivas do direito tributário, que deverá disciplinar inteiramente seus efeitos.

Nesses casos, aduz o art. 116, I, do CTN que se considera *ocorrido o fato gerador desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios*.

Como exemplo, podemos citar as Contribuições de Melhoria (art. 81 do CTN) que se originam da realização de obras públicas que decorram valorização imobiliária. A existência dessa obra não acarretará diretamente implicações em outros ramos jurídicos que não na seara tributária.

A doutrina também aponta os impostos incidentes sobre o comércio internacional (Imposto de Importação e Exportação), pois também não estariam atrelados a outras matérias jurídicas.

Já as **situações jurídicas** se desenvolveriam a partir de implicações oriundas de outros ramos jurídicos. Seus efeitos no mundo tributário dependem de elementos estruturados em outras searas, apenas incidindo quando aquele disciplinamento determinar.

Assim, determina o art. 116, II, do CTN que será considerado *ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável*.

Como forma de exemplificar, citamos o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI que incidirá quando existir transmissão da propriedade certificada no Cartório de Registro de Imóveis, nos moldes adotados pelo direito civilista (art. 1.245, § 1º, do CC).

Entre essas situações jurídicas, destaca-se a normatização de sua aplicação aos **negócios jurídicos condicionais**. Esses negócios jurídicos têm disciplinamento no art. 121 do Código Civil determinando como *condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto*.

Realizando a análise dos efeitos tributários à luz das espécies condicionais, encontraremos no CTN:

a) **Negócio Jurídico com condição suspensiva**

Essa espécie negocial só iniciará seus efeitos com a implementação de condição futura e incerta, de modo que a relação tributária apenas será verificada com o momento de seu implemento (art. 117, I, do CTN).

Ex.: Pai que negocia com o filho a doação de um veículo em caso de aprovação no vestibular. O negócio jurídico apenas se tornará eficaz para produção de efeitos em caso de êxito do filho no futuro certame, transmitindo-se o bem e ocorrendo o fato gerador de ITCMD (antes não poderá ser exigido o tributo).

b) **Negócio Jurídico com condição resolutória**

Nesses negócios, os efeitos do contrato celebrado já se iniciam desde o início, mas um evento futuro e incerto poderá resolver o pacto e retornarem ao estado anterior. Aqui os efeitos tributários incidiram já no começo da negociação, ou seja, desde o momento da

prática do ato ou da celebração do negócio (art. 117, II, do CTN).

Ex.: Pai que negocia com o filho e realiza a doação de imóvel até a aprovação em concurso público. Implementada a condição, o imóvel retornará a propriedade do genitor. Considerando que ocorreu fato gerador, desde a inicial transmissão do imóvel haverá incidência do ITCMD (no retorno ao Pai não haverá pagamento de novo tributo e nem devolução do anteriormente pago).

A **natureza econômica** do direito tributário determina que a interpretação de seus fenômenos e institutos prezam, como regra, pela aplicação direta da carga tributária estabelecida em lei, independentemente de aspectos subjetivos ou de validade.

Preservado essa natureza, a definição legal do fato gerador deve ser interpretada com abstração da validade jurídica de atos efetivamente praticados pelo contribuinte, responsáveis ou terceiros, bem como a natureza do objeto ou dos seus efeitos (art. 118, I, do CTN).

Verifica-se que a validade dos atos jurídicos tem relação com normas do direito civilista, exigindo a conjunção de *agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei* (art. 104 do CC). Conjugando a redação elencada pelo CTN, percebe-se que os efeitos tributários não se vinculam com a validade desses requisitos dados pelo CC.

Em termos práticos, a incidência tributária se desvincula da efetiva validade dos atos praticados pelos sujeitos de uma relação jurídica, bastando que se configure a natureza econômica para sujeição às normas dessa disciplina. Dito de outra forma, ainda que os atos ou negócios jurídicos sejam nulos, se surtirem efeitos, na seara tributária, estarão submetidos à aplicação de exações.

Assim, atos praticados por pessoas absolutas ou relativamente incapazes (arts. 3º e 4º do CC) se gerarem efeitos econômicos, não fogem do dever de pagar tributos, pois os fatos geradores serão interpretados com abstração dessa validade jurídica.

Do mesmo modo, atos ou negócios que explorem objetos ilícitos ou imorais e sem o preenchimento de formalidades exigidas pela lei também se submetem às normas tributárias se gerarem efeitos econômicos. Por exemplo, a celebração de testamento sem respeitar formalidades exigidas pela lei não foge ao pagamento de tributos da transmissão de propriedade dele originada.

Desvincula-se a interpretação desse fato gerador também da análise dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (art. 118, II, do CTN), de modo que não importa a intenção do agente ou se os efeitos eram por eles pretendidos, ocasionando repercussão econômica se submetem às normas tributárias.

Essas modalidades de **interpretação econômica** dos fatos geradores legitimam a aplicação do já estudado **princípio do pecunia non olet** (*dinheiro não cheira*). Por meio desse princípio, o poder público estaria autorizado à cobrança de tributos que decorram de atividades ilícitas na origem das relações.

Não se trata de tributação da própria atividade ilícita, mas sim da eventual natureza econômica

que se desencadeia posteriormente ao ilícito e que gera efeitos tributários. Como exemplo, a aquisição de imóvel através da exploração de jogos de azar (atividade ilícita) não desonera o novo proprietário do dever de pagar o IPTU sobre ele.

Em suma, a interpretação do fato gerador será realizada com a desvinculação da nulidade civil de atos jurídicos, da licitude ou não dessa relação, bem como da intenção do agente com os efeitos alcançados.

9.5 NORMA ANTIELISÃO FISCAL

Antes de explicar o comando de antielisão no direito tributário, precisamos conceituar e diferenciar os institutos da **elisão fiscal**, **evasão fiscal** e **elusão fiscal**.

Conceitua-se como **elisão fiscal** a utilização de manobras **lícitas** do ordenamento como forma de minorar a carga tributária suportada por determinado contribuinte. Seria a utilização do denominado “planejamento tributário fiscal”, em que previamente ao fato gerador se realizará estudos em legislações, buscando reduzir licitamente a quantidade de tributos pagos pelo sujeito passivo.

A título de exemplo, imaginem um prestador de serviço que modifica a sede de sua empresa para outro município com menor incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Por **evasão fiscal** compreende-se o cometimento de atividades **ilícitas**, objetivando ao não pagamento de tributo cujo fato gerador já tenha sido praticado. A intenção do contribuinte seria sonegar o pagamento das exações, omitindo informações para as Fazendas Públicas.

Por exemplo, industrial que declara valor menor na industrialização ao Fisco Federal, objetivando pagar menor IPI.

Já a **elusão fiscal**, também denominada de **elisão ineficaz**, tem como elemento determinante a utilização do **abuso de formas** para dissimular a ocorrência de fatos geradores. O contribuinte vai se valer de meios **lícitos** para alcançar **objetivos ilícitos** de maneira ardilosa. Por trás do véu de legalidade esconder-se-ia a intenção dolosa do agente.

Como exemplo, suponha que determinado diretor de uma instituição de educação sem fins lucrativos adquira veículo para uso pessoal em nome da entidade, objetivando se beneficiar da imunidade tributária e não pagar IPVA (art. 150, VI, “c”, da CF). A aquisição do bem pela instituição é atividade lícita, mas objetiva burlar a incidência do imposto de forma indevida.



facilitando

ELISÃO
FISCAL

Manobras lícitas – objetivos lícitos

EVASÃO
FISCAL

Manobras ilícitas – objetivos ilícitos

ELUSÃO
FISCAL

Manobras lícitas – objetivos ilícitos

Superada essas diferenciações, cabe-nos a compreensão da regra **antielisão do direito tributário**, acrescentada pela Lei Complementar 104/2001 e constante no art. 116, parágrafo único, do CTN, abaixo transcrita:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Doutrinariamente, consagrou-se simplesmente denominar essa regra como **antielisão**.

Contudo, o instituto citado pretende afastar apenas a possibilidade da conceituada **elisão ineficaz (propriamente conhecida como elusão fiscal)**, quando se utiliza de formas lícitas para fugir ao pagamento de tributo devido.

Com efeito, a pura **elisão fiscal** não se enquadra como atividade ilícita, e, sim, como válido “planejamento tributário fiscal”, realizado pelo contribuinte e que merece respeito pelo ordenamento jurídico. Afinal, ninguém estaria obrigado a celebrar negócios mais onerosos se outras formas lícitas alcançarem o mesmo intento.

Na **evasão fiscal**, a autoridade administrativa não necessitaria de qualquer regra específica, uma

vez que o contribuinte estaria inteiramente na ilegalidade, cometendo ilicitudes para fugir da tributação. Bastaria a aplicação das normas já estampadas no direito tributário e penal para coibir essa atividade evasiva.

Assim, verificamos que a aplicação dessa regra se vincula ao abuso de formas da **elisão ineficaz (elusão fiscal)**, necessitando de edição de lei ordinária para estabelecer os procedimentos adotados pelas autoridades administrativas no combate à simulação dos fatos geradores ou naturezas da obrigação.

No citado exemplo, a autoridade fiscal poderia desconsiderar a propriedade do veículo como da instituição de educação sem fins lucrativo, atribuindo-a ao patrimônio pessoal do administrador, cobrando-lhe normalmente o IPVA.

Ademais, considerando a ausência de edição dessa específica lei ordinária, a doutrina nacional se divide quando a atual aplicação dessa importante regra.

QUADRO SINÓPTICO

OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E O FATO GERADOR	
OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS	A obrigação tributária surge com a realização do fato gerador do tributo e será declarada no posterior procedimento administrativo de lançamento . O Código Tributário Nacional divide a existência de duas modalidades de obrigação, quais sejam: principal e acessória.
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL	Corresponde ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e tem como fato gerador situação definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (arts. 113, § 1º, e 114 do CTN).
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA	Prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, tendo como fato gerador a prática de ato ou abstenção de fato prevista na legislação tributária (arts. 113, § 2º, e 115 do CTN). Ressalte-se que o inadimplemento da obrigação acessória ensejará a aplicação da obrigação principal relacionada à penalidade (art. 113, § 3º, do CTN).
INDEPENDÊNCIA DAS OBRIGAÇÕES	No direito tributário existe relativa independência entre as obrigações. Mostra-se plenamente possível a manutenção da obrigação acessória (formalidades) mesmo que ocorra a suspensão ou desoneração da principal (tributo ou multa).

TRIBUTÁRIAS	A título exemplificativo, a concessão de imunidades tributárias não necessariamente retira dos sujeitos imunes o dever de cumprir formalidades.
OCORRÊNCIA E INTERPRETAÇÃO DO FATO GERADOR	Situações de fato (art. 116, I, do CTN): não haverá repercussão em outros ramos jurídicos além do tributário, devendo a lei específica do tributo prevê todas as disciplinas de sua aplicação (ex.: Contribuição de Melhoria, Imposto de Importação e Exportação).
	Situações jurídicas (art. 116, II, do CTN): quando a incidência tributária depender da repercussão em outros ramos jurídicos para plena aplicação. Não trará previsão isolada, pois a conceituação de seus institutos será feita em outro ramo jurídico (ex.: a definição de transmissão da propriedade imobiliária para fins de ITBI será realizada pelo direito civil).
OCORRÊNCIA E INTERPRETAÇÃO DO FATO GERADOR	Negócios jurídicos condicionais (art. 117 do CTN): a incidência dependerá do momento de implementação da condição. Se suspensiva, a tributação apenas incidirá quando a condição ocorrer; se resolutória, a tributação incidirá desde o início, ainda que posteriormente venha a ser resolvida a negociação.
	<p>Interpretação independente da validade, natureza e efeitos dos atos praticados (art. 118 do CTN): a natureza econômica da tributação preponderará em detrimento da efetiva validade dos atos jurídicos ou seus efeitos.</p> <p>Dessa forma, incidirá tributos sobre fatos geradores, ainda que o negócio que lhes deu origem seja nulo ou decorra de atividades ilícitas (pecunia non olet).</p>
NORMA ANTIELISÃO FISCAL	O CTN determina no seu art. 116, parágrafo único, a regra de antielisão (ineficaz), determinando que lei ordinária estabeleça procedimentos para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fatos geradores.

QUESTÕES

1. Prova: FCC – 2015 – Procurador Ministério Público de Contas – TCM/GO. De acordo com o Código Tributário Nacional, a obrigação tributária.

- a) secundária não tem existência independentemente da obrigação tributária primária.
- b) secundária, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação essencial de pagar penalidade pecuniária
- c) acessória tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade.
- d) acessória decorre necessariamente de decreto.
- e) acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária.

2. Prova: CESPE – 2017 – Procurador Municipal – Prefeitura de Fortaleza/CE. Julgue o seguinte item, a respeito de obrigação tributária e crédito tributário.

O CTN qualifica como obrigação tributária principal aquela que tem por objeto uma prestação pecuniária, distinguindo-a da obrigação tributária acessória, cujo objeto abrange as condutas positivas e negativas exigidas do sujeito passivo em prol dos interesses da administração tributária e as penalidades decorrentes do descumprimento desses deveres instrumentais.

() Certo () Errado

3. Prova: FCC – 2014 – Procurador do Estado – PGE/RN. Segundo o Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, da natureza do seu objeto e seus efeitos, bem como dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. Diante disso,

- a) o recolhimento de ITCD incidente sobre doação de bem imóvel em fraude contra credores é válido, mesmo diante anulação do negócio jurídico por decisão judicial irrecorrível.
- b) somente os negócios juridicamente válidos podem ser definidos como fato gerador de tributos.
- c) a hipótese de incidência pode ter em seu aspecto material fatos ilícitos, desde que compatíveis com a regra-matriz de incidência prevista na Constituição Federal.
- d) somente os negócios jurídicos com agente capaz, objeto lícito e forma prevista ou não proibida em lei serão fatos geradores de tributos.
- e) a circulação de mercadoria objeto de contrabando não pode ser fato gerador do ICMS, tendo em vista que o objeto do negócio, qual seja, a mercadoria, é ilícita.

4. Prova: CONSULPLAN – 2015 – Titular de Serviços de Notas e Registros – TJ/MG. Sobre a obrigação tributária, é correta a assertiva:

- a) Os fatos geradores das obrigações tributárias – principais ou acessórias – devem estar previstos em lei.
- b) Caso a autoridade administrativa constate a existência de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ela pode desconsiderar tais atos, desde que observados os procedimentos previstos em lei ordinária.
- c) Os juros, correção monetária e multa de um determinado tributo são considerados obrigações acessórias a serem pagas pelo contribuinte.
- d) Na hipótese de isenção de pagamento da obrigação principal, o sujeito passivo fica liberado do cumprimento da obrigação acessória relacionada àquele tributo ou penalidade pecuniária.

5. Prova: CONSULPLAN – 2017 – Titular de Serviços de Notas e Registros – TJ/MG. O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Sobre o fato gerador disciplinado no Código Tributário Nacional, analise as afirmações que seguem:

- I. Inclui-se na interpretação da definição legal do fato gerador a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.
- II. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou

abstenção de ato que não configure obrigação principal.

- III. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.
- IV. Tratando-se de situação de fato, salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

Está correto o que se afirma em:

- a) I e II, apenas.
- b) II e III, apenas.
- c) II, III e IV, apenas.
- d) I, II, III e IV.

6. Prova: CEC – 2014 – Procurador Municipal – Piraquara/PR. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Neste sentido, diferencia-se a obrigação tributária principal da acessória. A rigor do Código Tributário Nacional, assinale a alternativa INCORRETA:

- a) A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
- b) A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.
- c) O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.
- d) O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
- e) A obrigação principal possui natureza instrumental, seguindo a sorte da acessória, devendo ser analisado em conjunto com a prática ou a abstenção de ato que não configure fato gerador.

GABARITO FACILITADO

1. Resposta: “letra e”. Nos termos do Código Tributário Nacional, as obrigações tributárias dividem-se em principal e acessória. Essa última se classifica como prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária e que colaboram com a atividade do fisco na busca da obrigação principal (arts. 113, § 2º, e 115 do CTN).

2. Resposta: “errado”. As penalidades tributárias, ao lado do próprio tributo, correspondem a obrigações tributárias principais e não acessória (art. 113, § 1º, do CTN).

3. Resposta: “letra a”. A definição legal do fato gerador será realizada com a abstração da validade dos atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Denomina-se de natureza objetiva do fato gerador, interpretação econômica ou princípio do *pecunia non olet* (art. 118 do CTN). Ressalte-se, ainda, que a capacidade tributaria passiva não depende da capacidade civil das pessoas naturais (art. 126, I, do CTN).

4. Resposta: “letra b”. Denominada de regra *antielisão fiscal*, consiste na possibilidade de a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados como forma de dissimular a ocorrência do fato gerador de tributos

(art. 116, parágrafo único, do CTN). A obrigação principal (tributo, juros, correção monetária, multa) será definida em lei (art. 114 do CTN), mas a acessória poderá ser estabelecida por qualquer integrante da legislação tributária (art. 115 do CTN). A exclusão do crédito tributário pela isenção não, necessariamente, retira o dever de manutenção da obrigação acessória (art. 175 do CTN).

5. **Resposta: “letra c”.** O único item errado é aquele que determina a necessidade quanto à validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos sujeitos. Em verdade, tais validades independem para os efeitos tributários (art. 118 do CTN).
-

6. **Resposta: “letra e”.** A única alternativa errada é aquela que afirma ter natureza instrumental a obrigação tributária principal. Em verdade, tal natureza será atribuída à obrigação acessória (art. 113, § 2º, do CTN).
-

¹ Nesse sentido dispõe o art. 92 do Código Civil: “Principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal”.

SUJEITOS DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

10.1 SUJEITO ATIVO

10.1.1 Competência versus capacidade tributária ativa

O sujeito ativo da relação tributária se conceitua como a pessoa jurídica de direito público com titularidade para **exigir** o cumprimento da obrigação dessa natureza (art. 119 do CTN).

Para o correto conhecimento desse conceito precisamos relembrar o estudo da **finalidade parafiscal da tributação**, quando realizamos a diferenciação entre *competência em sentido estrito* e a *capacidade tributária ativa*.

A definição da competência no direito tributário tem respaldo constitucional (art. 6º do CTN), designando quais entes seriam os competentes para o disciplinamento das espécies tributárias. Essa atribuição genérica de competências será denominada de “**competência em sentido amplo**” (*lato sensu*), abarcando todas as funções necessárias ao exercício do poder de tributar concedido aos entes políticos.

Em outras palavras, o amplo poder concedido não será para apenas **instituir/criar** um tributo, mas também para **fiscalizar** seu cumprimento, **arrecadar** seus valores e, se necessário, **executar** as normas para cobrança.

Percebe-se, portanto, que a **competência em sentido amplo** se desdobra no exercício de quatro pilares: **instituição/criação, fiscalização, arrecadação e execução de normas do direito tributário**.

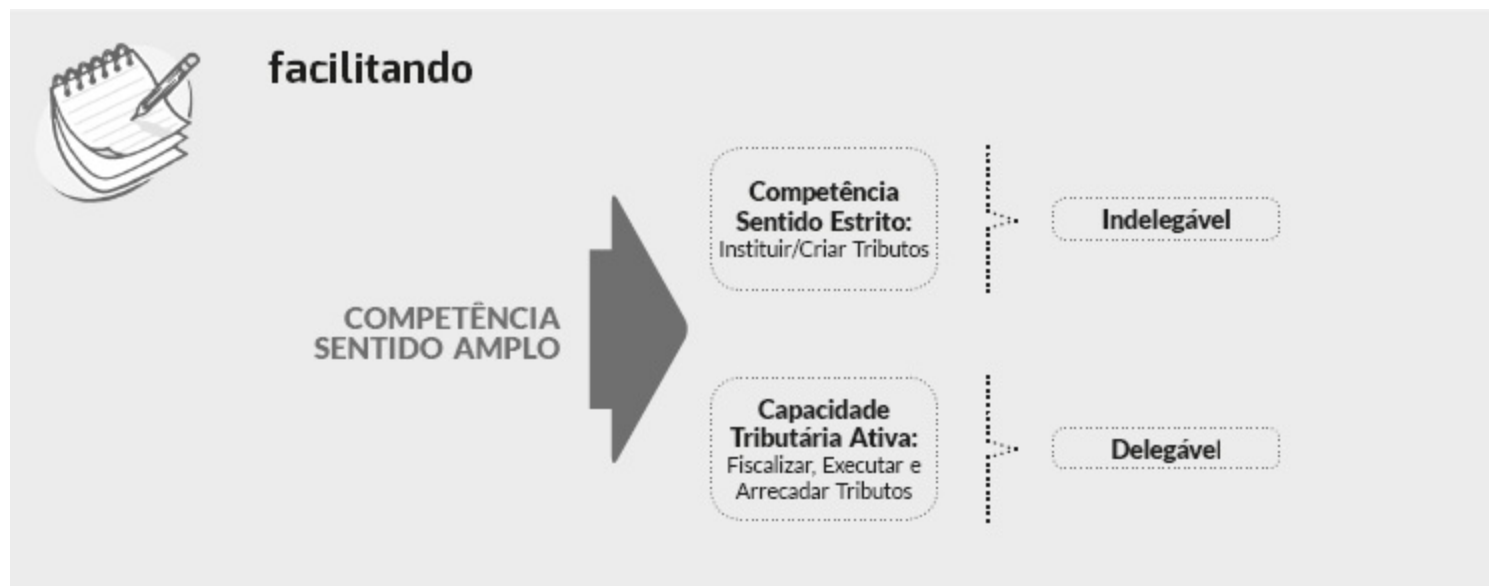
O primeiro pilar: atribuição para **instituição/criação de tributos**, recebe doutrinariamente a alcunha de **competência em sentido estrito** (*stricto sensu*) e não poderá ser delegada a sujeito diverso daqueles que a própria Constituição Federal tenha determinado como competente para essa atribuição (competência indelegável).

Exemplificando, a Constituição Federal designa que a competência para **instituição** do Imposto Territorial Rural será exercida apenas pela *União* (art. 154, VI, da CF).

Os demais pilares de **fiscalização, arrecadação e execução de normas do direito tributário**

correspondem a **capacidade tributária ativa** e, diferentemente do anterior, podem ser delegados a outra pessoa jurídica de direito público, nos moldes autorizativos do art. 7º do CTN.

Valendo-se do mesmo exemplo acima exposto, a atribuição de competência para *União instituir* o ITR não impedirá a delegação da *capacidade tributária ativa* quanto aos atributos de *fiscalizar, executar e arrecadar* para os Municípios que assim optarem (art. 153, § 4º, III, da CF).



Compreendendo a diferença entre esses institutos à luz da previsão estampada no art. 119 do CTN, perceberemos que o **sujeito ativo** dessa relação tributária não necessariamente será o detentor de toda a competência em sentido amplo, mas apenas aquele que tenha o poder de *exigência*, ou seja, bastará a atribuição da **capacidade tributária ativa**.

No reiterado exemplo, o *Município* estaria figurando com *sujeito ativo* do ITR Federal, vez que teria realizado a opção pela fiscalização, execução e arrecadação desse imposto.

Ressalte-se que a possibilidade de delegação dessa capacidade tributária ativa apenas pode ser concedida a outra pessoa jurídica de direito público, não se constituindo com tal, o cometimento de encargo ou função a pessoas jurídicas de direito privado que atuam apenas em colaboração (art. 7º, § 3º, da CF).

10.1.2 Desmembramento

Após identificação da pessoa jurídica de direito público como sujeito ativo, uma indagação deve ser respondida: poderá existir modificação desse credor?

A resposta será encontrada no art. 120 do CTN ao determinar:

Art. 120. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, sub-roga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

Trata-se do **desmembramento territorial** que ocasiona a modificação da relação tributária.

Em verdade, esse dispositivo já foi utilizado na explanação da *aplicação extraterritorial da legislação tributária*, quando, então, determinamos que o novo ente poderá utilizar-se da legislação do anterior até que a sua própria esteja em vigor (tópico 8.2.1 dessa obra).

Agora, resta-nos saber com quem ficará eventuais créditos que existam no momento da ocorrência desse desmembramento.

A partir da leitura desse dispositivo, conclui-se que, se a lei não dispor de forma diversa, a nova pessoa jurídica de direito público se sub-rogará dos créditos deixados pela anterior.

Em termos mais simples, poderá existir modificação da sujeição ativa em situações de desmembramento territorial quando o novo ente político (resultado do desmembramento) tomar a posição de credor do anterior (desmembrado).

Concluindo, a resposta de nossa inicial indagação seria: **SIM**, existe possibilidade de substituição do sujeito ativo do tributo.

Exemplificando, imaginemos o Município de Porto Alegre desmembrando-se do Estado do Rio Grande do Sul para tornar-se Estado independente. Caso existam créditos de tributos estaduais no novo território de Porto Alegre, esse se sub-rogará deles.

10.2 SUJEITO PASSIVO

10.2.1 Contribuinte e responsável

Por sujeição passiva tributária buscaremos a identificação dos sujeitos responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias.

Considerando se tratar de meras formalidades (caráter instrumental), será enquadrado como sujeito passivo da *obrigação acessória* a pessoa obrigada as prestações que constituam seu objeto (art. 122 do CTN).

Desse modo, a *legislação tributária* que definir as obrigações acessórias positivas (fazer) ou negativas (não fazer) no interesse da fiscalização e arrecadação, também definirá quais pessoas estariam obrigadas a cumpri-las.

Tratando-se de *obrigação principal*, teremos como sujeito passivo a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (art. 121 do CTN), subdividindo-se em:

a) **Contribuinte:**

Considera-se como contribuinte o sujeito que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).

Em termos mais simples, seria o agente praticante da hipótese de incidência do tributo no mundo real. Ex.: o proprietário do imóvel para fins de IPTU.

Atente-se para não confusão com a separação estudada no início dessa obra sobre os tributos diretos e indiretos (tópico 4.7.5 dessa obra). Naquela oportunidade, realizamos a separação entre os conceitos de **contribuinte de direito e de fato**, utilizando-se da repercussão econômica do tributo.

A conceituação aqui definida apenas trata sobre o **contribuinte de direito**, como aquele que pratica pessoal e diretamente o comando previsto na norma.

Já a denominação do **contribuinte de fato** tem respaldo doutrinário ao se referir ao terceiro que suporta a repercussão econômica do tributo indireto, mas que não faz parte da relação jurídico tributária.

Como exemplo, lembremos do ICMS. Nesse imposto, quem pratica o **fato gerador** de maneira pessoal e direta será o **comerciante** (contribuinte de direito) que repassará os valores da tributação recolhida por ele ao próximo da cadeia, o consumidor (contribuinte de fato). Para fins da incidência do ICMS quem responderá, portanto, será o **comerciante**.

Em síntese, o CTN ao definir contribuinte designa apenas a existência daquele de **direito**, não se submetendo à relação jurídica aquele considerado **de fato**.

b) **Responsável tributário:**

A figura do responsável tributário será definida quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).

Situações em que a lei determinará que outra pessoa se responsabilize pelo pagamento de tributo cujo fato gerador não tenha sido por ele praticado.

Entretanto, a lei não poderá aleatoriamente definir responsáveis tributários, pois o art. 128 do CTN requer que esse terceiro tenha certo nível de vinculação com o original contribuinte ou com o fato gerador do tributo praticado.

Exemplificando, a empresa que figura como responsável tributário pelo recolhimento antecipado do IR sobre os rendimentos recebidos pelos seus funcionários, verdadeiros contribuintes (art. 45, parágrafo único, do CTN).

Em capítulo próprio, realizaremos os estudos de específicas espécies de responsabilidades tributárias.

10.2.2 Convenções particulares

Verificamos que a definição de sujeito passivo da obrigação tributária se subdivide em: contribuinte e responsável tributário. Em ambas as situações, o enquadramento como devedor tributário dependerá de previsão legal, afinal “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer

alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II, da CF).

Se a previsão é legal, a diferenciação existente entre eles apenas será identificada com a postura desempenhada no momento do fato gerador:

- Se o agente praticou pessoal e diretamente = será contribuinte;
- Se o agente é um terceiro = será responsável tributário.

Por outro lado, esse terceiro responsável, mesmo que não praticante do fato gerador deverá ter certa vinculação com ele (art. 128 do CTN), evitando que o fisco extrapole esse poder e queira atribuir dever a pessoas totalmente estranhas à relação jurídica.

Do mesmo modo, não será lícito ao próprio devedor tributário afastar aleatoriamente sua obrigação em arcar com as exações.

Nesse sentido, explana o art. 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Na leitura do dispositivo citado, percebemos que o sujeito passivo não poderá opor a Fazenda Pública convenções particulares como forma de modificar sua condição de contribuinte ou responsável tributário, pois tais atribuições se encontram previstas em lei.

Ainda que celebre contrato privado transferindo seus encargos tributários a um terceiro, o poder público não estará vinculado a essa previsão, não havendo validade dentro da relação tributária.



Atenção

Não se pretende questionar a validade do instrumento perante outros ramos jurídicos, pois o contrato celebrado poderá até ser válido no direito privado, regendo-se pela máxima da autonomia da vontade das partes. Essa pactuação apenas não surtirá efeitos na seara tributária para modificar a sujeição passiva.

A título exemplificativo, citamos o corriqueiro contrato privado de locação de bens imóveis. Como regra, nos contratos dessa espécie, o proprietário *locador* exigirá contratualmente que seu inquilino *locatário* arque com os custos do aluguel, despesas condominiais, bem como os encargos tributários de impostos e taxas incidentes sobre o bem.

Em eventual inadimplência do IPTU desse imóvel, o fisco municipal exigirá o pagamento do real contribuinte, qual seja: o proprietário *locador*. Esse sujeito, por sua vez, não poderá opor à Fazenda Pública o contrato de locação como forma de transferir o encargo ao inquilino *locatário*.

Na esfera civilista até poderá ingressar com específica ação, objetivando o ressarcimento, mas na tributária não.

Por fim, note que no próprio dispositivo citado, toda essa regra poderá ser excecionada por *disposições de lei em contrário*, passando a aceitar tais convenções/contratos como modificativo de devedor tributário.

10.2.3 Solidariedade e seus efeitos

O próximo tema a ser abordado também guarda relação direta com o direito privado. Trata-se da solidariedade nas obrigações tributárias.

A solidariedade tem previsão expressa no Código Civil entre os arts. 265 e 266, caracterizando-se pela existência de uma pluralidade de credores e/ou devedores vinculados a uma obrigação inteira, originada de previsão legal ou pela simples vontade das partes.

De maneira semelhante, o direito tributário também comportará o instituto da solidariedade nos arts. 124 e 125 do Código Tributário Nacional, designando suas espécies, características e efeitos.

Entre as diferentes especificidades nesses dois ramos jurídicos, encontraremos três elementos que merecem destaque:

1º) Solidariedade ativa *versus* passiva

Conforme ventilado, no direito civil, a solidariedade poderá comportar uma pluralidade de credores e/ou devedores responsáveis pela mesma obrigação, ou seja, encontraremos as espécies ativa e passiva de solidariedade.

De maneira diversa, *no direito tributário a solidariedade apenas será identificada no polo passivo da relação*, quando uma pluralidade de sujeitos passivos (contribuintes ou responsáveis) estiverem obrigados ao pagamento das prestações desse ramo.

Admitir a solidariedade ativa na relação tributária ocasionaria a cobrança de mesma obrigação por mais de uma Fazenda Pública, implicando em dupla incidência sobre o mesmo fato gerador, ou seja, a existência de *bitributação*, vedada pelo nosso ordenamento.

2º) Legal ou contratual

Desde o início dessa obra, verificamos que a relação tributária pauta-se pela máxima da legalidade, encontrando na lei a expressão maior desse ramo de direito público.

Valendo-se dessa máxima, a definição dos sujeitos passivos (contribuinte ou responsáveis tributários) também necessitará de enquadramento legal, afastando-se, inclusive, a possibilidade de convenções particulares disporem de forma diversa.

Diante de tais fatos, diferentemente do ramo civil, não será possível o estabelecimento de solidariedade tributária contratual (vontade das partes), tendo a lei como fonte maior para sua definição.

3º) Benefício de ordem

A utilização desse instrumento visa escalonar, entre os devedores, uma sequência pela responsabilização na obrigação. Em outras palavras, será realizada uma ordem de preferências na exigência aos obrigados, primeiro respondendo um deles para, em caso de inadimplemento, responder os demais.

Em algumas espécies de contratos regidos pelo ramo do direito privado, será possível a estipulação desse instituto, a exemplo do contrato de fiança, quando o fiador tem direito de exigir que primeiro respondam os bens do principal devedor, para só então figurar na relação (art. 827 do CC).

Já no que se refere a solidariedade tributária, o CTN tratou de expressamente **afastar a existência do benefício de ordem** (art. 124, parágrafo único, do CTN), de modo que todos os devedores tributários responderão pela integralidade da obrigação sem ordem de sujeição patrimonial.

Superada tais diferenciações, passemos ao estudo das especificidades da solidariedade no direito tributário.

Conforme determina o art. 124 do CTN, encontraremos como **espécies de solidariedade tributária**:

I – Solidariedade de Fato: quando os sujeitos tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – Solidariedade de Direito: quanto aos sujeitos expressamente designados por lei.

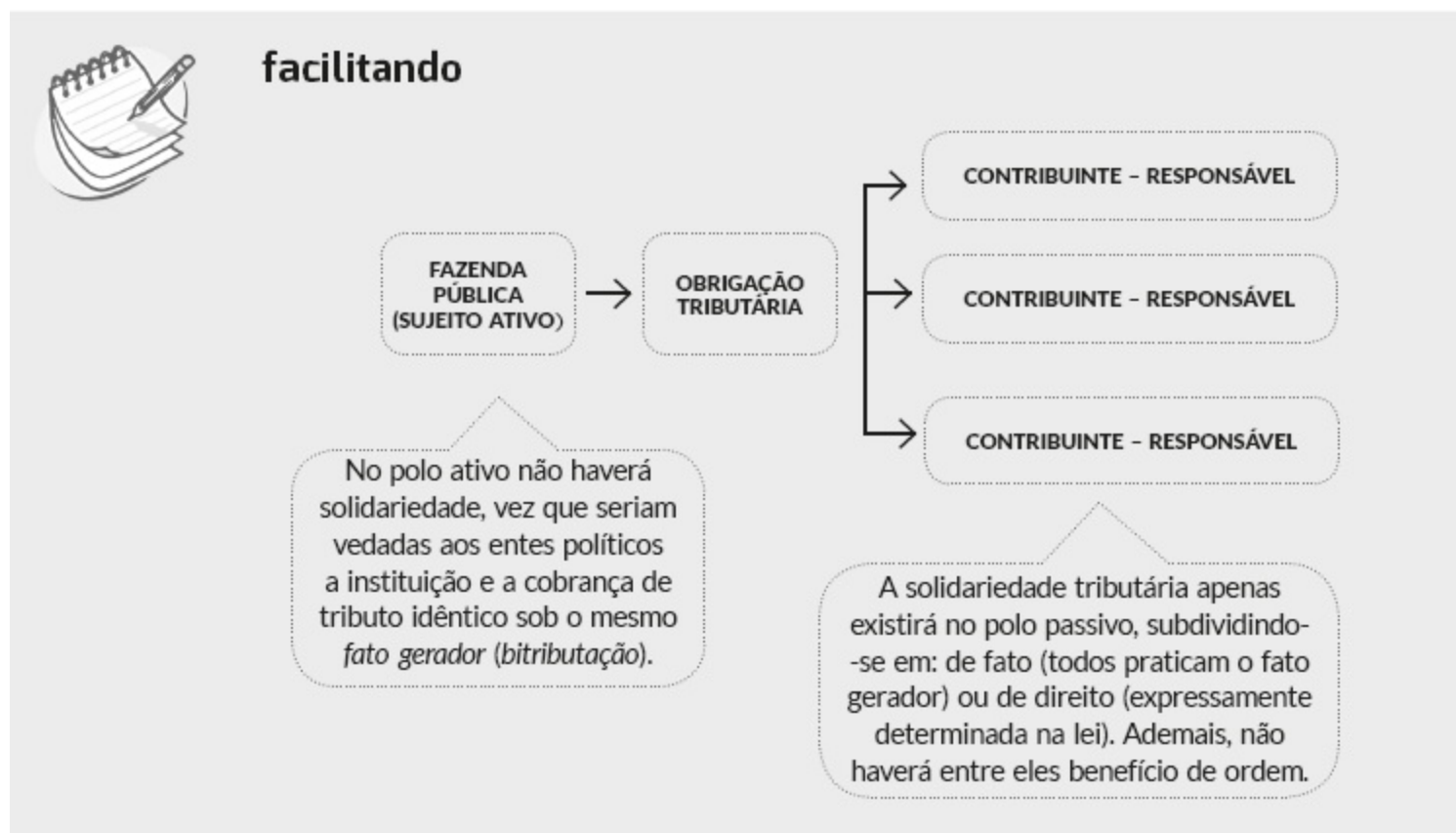
Na primeira das situações, verificamos que a **solidariedade de fato** (também denominada de *natural*) decorre da previsão legal de pessoas que tem interesse comum no **fato gerador** do tributo. Em outras palavras, quando mais de um sujeito atuar como contribuinte, externando a hipótese de incidência tributária.

Ex.: Três irmãos (Huguinho, Zezinho e Luizinho) são coproprietários de um mesmo imóvel. Todos eles têm interesse comum do pagamento do IPTU, pois praticam conjuntamente seu fato gerador.

Já na **solidariedade de direito** (denominada ainda como *jurídica ou legal*), o elo que caracteriza os sujeitos como solidariamente responsáveis será a lei. O legislador perceberá a necessidade de enquadrar mais de um sujeito como responsável pelo pagamento da exação.

Ex.: a responsabilidade solidária oriunda da *cisão* de empresas. Deixando a anterior empresa débito tributário, as novas originadas da *cisão* serão responsabilizadas pelo pagamento de forma

solidária, conforme previsão da Lei das Sociedades por Ações (art. 233 da Lei 6.404/1976).



Segundo jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, não será aplicado o instituto da solidariedade nos seguintes casos:

a) **Empresas do mesmo grupo econômico ou conglomerado financeiro**

Prática comum no meio empresarial seria a criação de conglomerados econômicos ou financeiros compostos por mais de uma empresa, com objetivos mercadológicos semelhantes.

Nesses casos, o STJ entende que a simples formação de grupos não é suficiente para atribuir-lhes a responsabilidade solidária sobre fatos geradores praticados por apenas uma empresa membro.

Para a corte, não basta a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico, sendo necessário que todas pratiquem o fato gerador para gerar o enquadramento na solidariedade (REsp 834.044/RS, REsp 884.845/SC).



Jurisprudência

Processual civil. Tributário. Recurso especial. ISS. Execução fiscal. Legitimidade

passiva. Empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro. Solidariedade. Inexistência. Violação do art. 124, I, do CTN. Não ocorrência. Desprovemento. 1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas" (HARADA, Kiyoshi. "Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador"). **2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.** 3. Recurso especial desprovido (STJ, REsp 200600654491, 1ª Turma, Denise Arruda, DJE 15.12.2008).

a) **Responsabilidade solidária ao sócio**

A constituição de uma pessoa jurídica se desenvolverá pela regra da autonomia e abstração de responsabilidades perante seus integrantes e, conseqüente, separação patrimonial.

Assim, a prática de fatos geradores pela pessoa jurídica não poderá implicar em automática responsabilidade dos sócios ou gerentes em solidariedade.

Desse modo, o STJ afasta a existência de responsabilidade solidária dos sócios por fatos geradores realizados pela pessoa jurídica. A possibilidade de responsabilização pessoal apenas seria cabível se esses agentes atuassem com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto social, bem como na hipótese de dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135 do CTN (AgRg no Ag 1.359.231/SC).



Jurisprudência

Tributário. Processual civil. Execução fiscal. Redirecionamento contra o sócio-gerente. IPI. Solidariedade. Art. 124 do CTN. Aplicação conjunta com o art. 135 do CTN. Obrigatoriedade. Presunção de irregularidade afastada. Redirecionamento. Descabimento. Recurso representativo de controvérsia. **1. O STJ firmou o entendimento de que o redirecionamento da Execução Fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.** 2. Orientação reafirmada pela Primeira Seção, no julgamento do Ag 1.265.124/SP,

submetido ao rito do art. 543-C do CPC. **3. O STJ consolidou ainda o posicionamento de que a lei que atribui responsabilidade tributária, ainda que na forma do art. 124, II, do CTN, deve ser interpretada em consonância com o art. 135 do referido codex, visto que, nos termos do art. 146, inciso III, “b”, da Constituição Federal, as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.** 4. Agravo Regimental não provido (STJ, AGA 201001919224, 2ª Turma, Herman Benjamin, DJE 28.04.2011).

Quanto aos **efeitos da solidariedade tributária**, o legislador pátrio assim listou no CTN:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I – o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II – a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III – a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Inexistindo lei dispendo de forma contrária, encontraremos a aplicação desses três efeitos.

Em primeiro lugar, considerando inexistir benefício de ordem na solidariedade tributária (art. 124, parágrafo único, do CTN), o fisco poderá exigir a integralidade da dívida de qualquer codevedor.

Existindo pagamento da exação por apenas um dos obrigados, os demais se beneficiarão daquilo pago, abatendo-se ou quitando-se a dívida de todos (inciso I).

No exemplo antes citado, imaginem que determinado Município exija integralmente os valores de IPTU apenas de um dos irmãos coproprietários do imóvel (Luizinho), que prontamente paga todo o montante. Nesse caso, os demais coproprietários (Huguinho e Zezinho) também se beneficiam com a quitação do imposto.¹

De maneira semelhante, a isenção ou remissão exonera todos os obrigados, ressalvada concessão pessoal (inciso II).

Os institutos mencionados serão estudados em capítulo próprio, compreendendo-se por *isenção* a modalidade de exclusão do crédito tributário, estabelecida por lei em situações de ajuste econômico ou social (art. 176 do CTN), ao passo em que a *remissão* se caracteriza como espécie de extinção do crédito tributário pelo perdão, respaldada em lei autorizativa (art. 172 do CTN).

As concessões desses benefícios tributários poderão ocorrer de forma *objetiva*, aplicando-se a

objetos (res = coisas), ou subjetiva, relacionada a sujeitos (pessoas).

Quando a concessão da isenção ou remissão estiver relacionada com a *coisa* (o objeto), todos se beneficiaram, independentemente de aspectos pessoais de seus proprietários. Assim, se o imóvel de propriedade dos irmãos (Huguinho, Zezinho e Luizinho) estiver localizado em área de preservação cultural e lei municipal conceder por isso isenção do IPTU, todos coproprietários se beneficiarão com a desoneração.

Por outro lado, se a benesse for concedida de maneira *subjetiva* (analisando aspectos pessoais do sujeito), apenas aquele que preencher os requisitos da lei concessiva se beneficiará com a isenção/remissão. Em outras palavras, a desoneração atingirá pessoalmente um dos coobrigados.

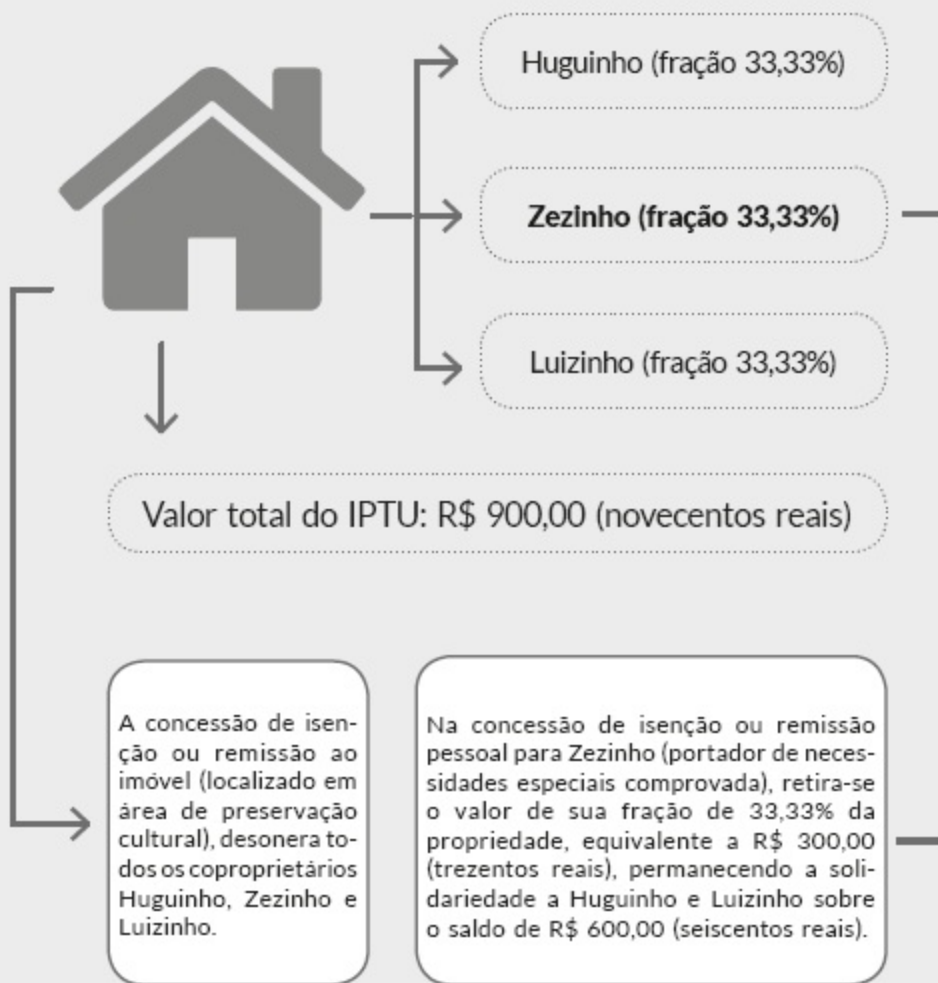
Para solucionar problemáticas nesses casos, o Código Tributário Nacional determina a retirada da parcela desonerada pessoalmente, permanecendo o saldo restante em solidariedade aos demais obrigados não agraciados.

No nosso multicitado exemplo: Suponha que lei municipal conceda isenção de IPTU ao portador de necessidades especiais devidamente comprovada. Entre os três irmãos (Huguinho, Zezinho e Luizinho) coproprietários do mesmo imóvel, apenas um deles pôde se beneficiar com a isenção (Zezinho).

Aplicando-se a norma do CTN, retira-se os valores do IPTU proporcional a *fração* do imóvel pertencente ao beneficiado (Zezinho), permanecendo o valor restante em solidariedade entre os demais (Huguinho e Luizinho), podendo o fisco municipal exigir de qualquer desses últimos.



facilitando



Por fim, o último dos efeitos da solidariedade se relaciona ao prazo prescricional, pois interrompido em favor ou contra um dos obrigados, favorecerá ou prejudicará a todos.

O estudo da prescrição será realizado em momento posterior dessa obra.

Por hora, basta-nos a compreensão de que tal prazo será de 5 anos, contados da constituição definitiva do crédito, e operar-se-á contra as fazendas públicas para ingresso com a execução fiscal. Em pontuais situações determinadas no parágrafo único do art. 174 do CTN, esse prazo poderá ser interrompido, reiniciando-se sua contagem.

Transportando esses iniciais entendimentos sobre prescrição à luz dos efeitos da solidariedade aqui estudados, podemos exemplificar da seguinte maneira:

Suponhamos que já exista crédito de IPTU constituído sobre o imóvel de propriedade dos três irmãos (Huguinho, Zezinho e Luizinho), mas ainda não foi objeto de cobrança judicial em execução fiscal. A qualquer momento, se um deles (Huguinho) unilateralmente realizar o parcelamento, reconhecendo a dívida, ocorrerá a interrupção do prazo de prescrição, reiniciando a contagem em desfavor de todos (art. 174, parágrafo único, IV, do CTN).

10.2.4 Capacidade tributária passiva

Ainda no estudo da sujeição passiva tributária, precisamos compreender a abrangência concedida pelo direito tributário ao termo **capacidade tributária passiva**. Essa capacidade identificará o sujeito integrante do polo passivo da relação e, segundo previsão expressa do CTN, estará desvinculada de impeditivos de índole cível.

Nos preciosos termos do art. 126 do CTN, encontraremos que essa **capacidade tributária passiva** não depende:

a) Da capacidade civil das pessoas naturais (inciso I)

Já estudamos, nessa obra, que as relações tributárias regem-se por sua natureza econômica, deixando em um segundo plano a efetiva validade dos atos praticados ou mesmo os efeitos pretendidos (art. 118 do CTN). Naquela oportunidade, exemplificamos que poderiam surtir efeitos tributários contratos realizados por absolutamente ou relativamente capazes (arts. 3º e 4º do CC), ainda que nulos na esfera civilista (art. 104 do CC).

Nesse mesmo sentido, o CTN determina que a capacidade tributária passiva não dependerá da capacidade civil, restando irrelevante se o sujeito praticante do fato gerador será absoluta, relativa ou plenamente capaz para seu enquadramento como contribuinte.

Evidentemente que, em se tratando dos absolutamente ou relativamente incapazes nos termos da lei civil, igualmente não haverá discernimento para que esses sujeitos paguem diretamente o tributo devido, surgindo a responsabilização de terceiros (art. 134 do CTN), estudada em momento posterior dessa obra.

A título exemplificativo, imaginemos uma criança de 7 anos que herda dos avós um imóvel. Após o regular registro no cartório, a propriedade será do absolutamente incapaz, considerando-lhe *contribuinte* do IPTU para fins do direito tributário. Por outro lado, em face da notória limitação real da criança para pagamento desse tributo, os pais surgem na condição de *terceiros responsáveis* (art. 134, I, do CTN).

Notem, no exemplo, que o menor permanecerá ostentando a condição de *contribuinte*, restando aos pais a condição de meros *responsáveis tributários*.

b) De limitações no exercício de atividades ou administração de bens ou negócios (inciso II)

A capacidade tributária passiva também não dependerá de medidas que importem a privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais por parte do sujeito, bem como da ausência de administração direta de seus bens ou negócios.

Em termos mais simples, a incidência tributária, mais uma vez, não se importará com aspectos pessoais do contribuinte. Independentemente de limitações impostas ao sujeito, se praticar fato gerador de tributos deverá arcar com suas prestações.

Como exemplo, podemos citar o sujeito que exerce cargos públicos em regime de indevida cumulação (art. 37, XVI, da CF), recebendo rendimento de ambos os vínculos. Nesse contexto, não poderá alegar a inconstitucionalidade dessas acumulações como forma de fugir a tributação do Imposto sobre a Renda em quaisquer deles.

Outro bom exemplo seria a normal tributação do ISSQN sobre os serviços de advocacia prestados por membro do Poder Judiciário, ainda que exista expressa incompatibilidade legal no Estatuto da OAB (art. 28, IV, da Lei 8.906/1994).

c) Da regular constituição de pessoa jurídica (inciso III)

A sujeição passiva tributária também não se preocupará com a regulamentar constituição legal da pessoa jurídica, bastando que se configure como unidade econômica ou profissional.

Constituição formal de pessoas jurídicas requererá respeito ao cumprimento de requisitos legais específicos, não sendo considerada válida antes da efetivação de seus registros (art. 45 do CC).

Contudo, para a seara tributária pouco importa se já se encontra regular, demonstrando que a real importância seria com a prática do fato gerador.

Pensar de modo diverso seria estimular o descumprimento das normas empresariais e civilistas, pois para fugir da tributação muitos empresários prefeririam não formalizar a pessoa jurídica.

Assim, exemplificando, se determinado comerciante ainda não formalizou sua empresa, mas já realize circulação de mercadorias, arcará normalmente com os custos do ICMS sobre essas atividades.

10.3 DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO

10.3.1 Regra e espécies subsidiárias

Inicialmente, precisamos perceber que a definição do domicílio tributário beneficiará ambos os sujeitos da relação tributária. Para as fazendas públicas (sujeito ativo) a correta localização do devedor tributário, ao passo em que os contribuintes e responsáveis (sujeitos passivos) tem o direito de obterem corretas informações sobre sua vida fiscal e o dever de honrar eventuais exações

O legislador nacional estabeleceu no art. 127 do CTN específicas previsões sobre esse tema, extraindo-se dele a **regra do domicílio de eleição**, quando o próprio sujeito passivo (contribuinte ou responsável) elegerá o local para sua localização.

A importância dessa regra é percebida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ao inadmitir validade de notificação encaminhada para local diverso do endereço corretamente eleito



Jurisprudência

Tributário. Domicílio tributário. Firma individual. CTN, art. 127, II. Aplicação. I – O acórdão recorrido, ao admitir como válida notificação fiscal enviada para local diverso do domicílio tributário do contribuinte, que era do conhecimento do Fisco, ofendeu o art. 127, II, do CTN. II – Recurso especial conhecido e provido (STJ, REsp 199300094963, 2ª Turma, Antônio de Pádua Ribeiro, DJ 25.03.1996, p. 8.560).

Essa eleição, entretanto, não poderá resultar em impossibilidade ou dificuldade na arrecadação ou a fiscalização dos tributos, pois, se assim ocorrer, a Fazenda Pública interessada deverá recusar a eleição realizada e seguir a sequência das demais regras (art. 127, § 2º, do CTN).

Inexistindo eleição do domicílio (ou recusa daquele anteriormente eleito), a identificação será feita nos moldes dos incisos do art. 127 do CTN, determinando:

- I) Pessoa Física (natural): residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;
- II) Pessoa Jurídica de direito privado ou firmas individuais: o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;
- III) Pessoa Jurídica de direito público: qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

Se após a utilização dessas regras específicas, permanecer ausente a identificação do domicílio tributário, utilizar-se-á o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação (art. 127, § 1º, do CTN).

10.3.2 Aplicação na recusa da Administração Fiscal

Conforme argumentado, no item anterior, a Fazenda Pública poderá recusar a eleição realizada pelo contribuinte se ocorrer impossibilidade ou dificuldade na arrecadação ou fiscalização dos tributos.

A grande discussão doutrinária cinge-se na literalidade do § 2º do art. 127 do CTN, ao determinar que na recusa será aplicada a regra do § 1º.


Com isso, alguns doutrinadores afirmam que, com a recusa da eleição efetuada, seriam aplicáveis diretamente como domicílio do sujeito passivo o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

Com respeito as vozes doutrinárias contrárias, equivocada estaria essa interpretação.

De fato, o § 2º remeterá o operador do direito ao § 1º.

Entretanto, esse mesmo § 1º determina que sua aplicação apenas se dará quando não for cabível as regras dos incisos do *caput* do art. 127 do CTN.

Assim, a intenção do legislador seria a aplicação da mesma sequência de identificação do domicílio tributário para os casos de ausência de eleição ou mesmo na sua recusa pela administração fiscal.



facilitando

Sequência seguida na ausência de eleição ou sua recusa

Pessoas	Regra	Incisos	§ 1º
Física (natural)	Eleição	Residência habitual ou centro habitual de atividades	Situação dos bens ou local da ocorrência dos atos e fatos
Jurídica de direito privado	Eleição	Sede ou cada um de seus estabelecimentos	Situação dos bens ou local da ocorrência dos atos e fatos
Jurídica de direito público	Eleição	Qualquer de suas repartições	Situação dos bens ou local da ocorrência dos atos e fatos

QUADRO SINÓPTICO

SUJEITOS DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA	
SUJEITO ATIVO	<p>O sujeito ativo da relação jurídico tributária será a pessoa jurídica de direito público com atribuição para exigir o tributo (art. 119 do CTN), podendo ser apenas o detentor da capacidade tributária ativa.</p> <p>Esse sujeito poderá, ainda, ser modificado nos casos de desmembramento territorial com sub-rogação nos respectivos direitos creditícios (art. 120 do CTN).</p>
	<p>O Sujeito passivo da relação jurídico tributária será aquele chamando ao</p>

SUJEITO PASSIVO	<p>pagamento da exação, dividindo-se em:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Contribuinte: aquele que pratica de forma pessoal e direta do fato gerador do tributo (art. 121, parágrafo único, I, do CTN); – Responsável tributário: sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorre da lei (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).
CONVENÇÕES PARTICULARES	As convenções particulares (contratos privados), em regra, não podem modificar a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária (art. 123 do CTN).
SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA	<p>A solidariedade tributária configura-se apenas no polo passivo da relação, subdividindo-se em de fato e de direito.</p> <p>Atente-se para a inexistência do benefício de ordem em matéria tributária (art. 124, parágrafo único, do CTN).</p> <p>Seus efeitos seriam (art. 125 do CTN):</p> <ul style="list-style-type: none"> – o pagamento realizado por um aproveitará a todos; – a isenção/remissão exonera todos os obrigados, ressalvado se concedido pessoalmente a um deles, subsistindo a solidariedade aos demais pelo saldo; – a interrupção da prescrição favorece ou prejudicará a todos.
CAPACIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA	A capacidade tributária passiva não dependerá da capacidade civil das pessoas naturais, de limitações no exercício de atividades ou administração de bens ou negócios, bem como da formal constituição da pessoa jurídica (art. 126 do CTN).
DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO	<p>A regra consiste na eleição do domicílio pelo próprio sujeito passivo, podendo o fisco recusá-lo se impossibilitar ou dificultar a arrecadação e fiscalização.</p> <p>Aplicar-se-á regras específicas para pessoa física (natural) e jurídicas de direito privado e público, quando existir omissão ou recusa na eleição (art. 127 do CTN).</p>

QUESTÕES

1. **Prova: FGV – 2015 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** A União instituiu determinado tributo federal e conferiu a um autarquia as tarefas de fiscalizá-lo e arrecadá-lo. Tendo em vista a situação narrada, assinale a opção correta.

- a) A capacidade tributária ativa (realizar atos de fiscalização e arrecadação) é delegável.
- b) Trata-se de caso de delegação da competência tributária da União.
- c) Não é possível que a União revogue, a qualquer tempo e por ato unilateral, a atribuição que conferiu a tal autarquia.
- d) Em eventual discussão judicial proposta por um contribuinte do tributo, a autarquia não terá prazo em dobro para recorrer.

2. Prova: CONSULPLAN – 2015 – Titular de Serviços de Nota e de Registro – TJ/MG. Um tio doou legitimamente um imóvel (loja comercial em Belo Horizonte – MG) ao sobrinho de 10 anos, Henrique. A criança, também legitimamente, firmou contrato de locação da loja com pessoa maior e capaz; constou no contrato cláusula de que o locatário seria responsável pelo pagamento do IPTU. O locatário exerceu, no imóvel, atividade proibida de casa de apostas. Passados dois anos, Polícia e Administração Pública mandaram encerrar as atividades e fecharam o estabelecimento. O município de Belo Horizonte iniciou processo executivo de cobrança do IPTU incidente sobre a propriedade do imóvel, que fora devidamente lançado e inscrito em dívida ativa. Por sua vez, a Fazenda Pública Federal apurou administrativamente o imposto e respectivas penalidades e procedeu ao lançamento de ofício do Imposto sobre a Renda – IR, fazendo-o incidir sobre os ganhos auferidos e não declarados pelo locatário na atividade ilegal. Assim:

- a) Henrique, absolutamente incapaz, é sujeito passivo do IPTU, e não deverá ser provida sua oposição ao pagamento sob alegação de que a responsabilidade pelo pagamento fora transferida ao locatário.
- b) Henrique, proprietário do imóvel, mesmo sendo incapaz, é devedor do IPTU, mas o imposto não pode ser cobrado dele, em razão da existência da cláusula contratual que prevê responsabilidade do locatário.
- c) O imposto de renda não é devido pela casa de apostas ou por seu titular ou responsável, pois o fato gerador, no caso, é percepção de renda auferida em atividade ilegal.
- d) O imposto de renda é devido pela casa de apostas ou por seu titular ou responsável, independentemente de a atividade ser lícita ou ilícita; todavia o lançamento de ofício realizado pela Fazenda Pública está incorreto, pois deveria ser feito lançamento por homologação.

3. Prova: CESPE – 2017 – Delegado de Polícia – PC/GO. Ricardo, com quinze anos de idade, traficou entorpecentes por três meses, obtendo uma renda de R\$ 20.000. Informado pela autoridade competente, um auditor da Receita Federal do Brasil efetuou lançamento contra o menor.

Tendo como referência essa situação hipotética, assinale a opção correta.

- a) O tráfico de entorpecente é ato ilícito, sendo responsáveis pelos prejuízos dele decorrentes, nos termos da lei civil, os pais de Ricardo, que deverão recolher o tributo a título de sanção cível.
- b) A capacidade tributária independe da capacidade civil, de modo que é correto o lançamento contra o menor que, no caso, percebeu remuneração que pode ser considerada renda.
- c) O tráfico de entorpecente é atividade que gera proveito econômico, o que justifica torná-lo fato gerador de tributo, não podendo, no entanto, Ricardo, por ser incapaz, sofrer lançamento, devendo a renda percebida ser imputada aos seus pais.
- d) O tráfico de entorpecente, por ser crime, não pode ser objeto de tributação, pois o pagamento de imposto em tal hipótese significaria que o Estado estaria chancelando uma atividade ilícita, sendo, portanto, insubsistente o lançamento.
- e) Ricardo, por ser incapaz, não pode sofrer lançamento, não constituindo renda eventuais ganhos econômicos que ele venha a ter.

4. Prova: FGV – 2013 – Exame de Ordem Unificado (OAB). Três irmãos são donos de um imóvel, em proporções iguais. Em relação ao IPTU, cada irmão

- a) só pode ser cobrado pelo fisco na razão de 33,33% do imposto.

- b) é devedor solidário em relação ao todo do imposto.
- c) é devedor na razão de 33,3% do imposto e responsável subsidiário pelo restante.
- d) não pode ser cobrado judicialmente pela parte de outro irmão que tenha recursos para pagá-la.

5. Prova: FCC – 2015 – Procurador de Contas – TCM/GO. De acordo com o Código Tributário Nacional, no que se refere à sujeição passiva de obrigação tributária, pode-se asseverar que:

- a) são solidariamente obrigados os sujeitos passivos que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.
- b) o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação direta ou indireta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.
- c) são solidariamente obrigados os sujeitos passivos expressamente designados pela legislação tributária
- d) sujeito passivo de obrigação acessória é a pessoa obrigada ao pagamento de penalidade pecuniária.
- e) o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, revestindo ou não a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa da legislação tributária.

6. Prova: VUNESP – 2015 – Delegado de Polícia – PC-CE. Assinale a alternativa correta:

- a) As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento dos tributos, como regra, podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.
- b) Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada ao pagamento da penalidade pecuniária.
- c) O sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.
- d) Ressalvada disposição de lei em contrário, na solidariedade passiva tributária, a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo.
- e) Em matéria tributária, é possível a existência de solidariedade ativa, passiva e mista.

7. Prova: CONTEMAX – 2014 – Advogado – COREN-PB. Sobre a solidariedade prevista no art.124 e125 do CTN (Código Tributário Nacional) é correto afirmar:

- a) As pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são responsáveis solidários
- b) As pessoas designadas pela legislação tributária são solidariamente responsáveis.
- c) O pagamento efetuado por um dos obrigados não aproveita os demais.
- d) A isenção ou remissão do crédito exonera todos os obrigados, inclusive se outorgadas pessoalmente a um deles, não subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo.
- e) A interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais.

8. Prova: CETRO – 2014 – Auditor – IF-PR. Sobre o sujeito passivo das obrigações tributárias, assinale a alternativa correta

- a) Para se conceituar sujeito passivo da obrigação principal, é necessário que se indague qual o tipo de relação que existe com o fato gerador.
- b) Responsável tributário não é sujeito passivo de obrigação tributária, mas aquele indicado pelo contribuinte para assim agir.
- c) Sujeito passivo sem se revestir da condição de contribuinte é aquele vinculado apenas à obrigação dada como acessória
- d) O contribuinte é sempre sujeito passivo e responsável solidário pelo pagamento de um tributo.

- e) As convenções particulares somente podem indicar a responsabilidade pelo pagamento de tributos mediante autorização legal.

9. **Prova: VUNESP – 2014 – Juiz – TJ/SP.** No que diz respeito ao chamado domicílio tributário, é correto afirmar que

- a) é coincidente, em qualquer hipótese, com o domicílio civil, previsto no Código Civil brasileiro de 2002.
b) em casos específicos, pode o domicílio tributário ser aquele da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.
c) no caso do contribuinte pessoa física, é sempre coincidente com a sua residência.
d) não apresenta qualquer distinção na sua fixação no que diz respeito ao caso dos contribuintes pessoas jurídicas, sejam estas de direito privado de direito público.

10. **Prova: CONSULPLAN – 2017 – Titular de Serviços de Nota e de Registro – TJ/MG.** À luz das previsões do Código Tributário Nacional, assinale a alternativa correta:

- a) A capacidade tributária passiva independe de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios.
b) A solidariedade comporta o benefício de ordem.
c) A interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, não favorece ou prejudica aos demais.
d) A autoridade administrativa não pode recusar o domicílio tributário eleito pelo contribuinte.

GABARITO FACILITADO

1. **Resposta: “letra a”.** No direito tributário, a competência em sentido amplo será dividida em competência em sentido estrito (criar/instituir) e a capacidade tributária ativa (fiscalizar, executar e arrecadar). Essa última pode ser delegada a outra pessoa jurídica de direito público (art. 7º do CTN), podendo ser revogada em pontuais situações.

2. **Resposta: “letra a”.** A capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais (art. 126, I, do CTN) e contratos privados, em regra, não detém poder para mudar o real sujeito passivo de tributo (art. 123 do CTN). Ressalte-se que, em relação a atividade ilícita, haverá normal incidência do IR, diante da natureza objetiva da tributação, também denominada de princípio do *pecunia non olet* (art. 118 do CTN).

3. **Resposta: “letra b”.** Considerando que a capacidade tributária passiva não depende da capacidade civil das pessoas naturais (art. 126, I, do CTN), inexistente equívoco na atividade de lançamento efetuada pelo auditor da Receita Federal do Brasil. Ressalte-se que a origem ilícita não desonera o dever de pagar tributos e a natureza tributária da relação (art. 118 do CTN), bem como que os pais poderão ser chamados ao pagamento do tributo na condição de responsáveis tributários e não de contribuintes (art. 134, I, do CTN).

4. **Resposta: “letra b”.** A solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, de modo que qualquer devedor pode responder pela integralidade da obrigação (art. 124, parágrafo único, do CTN).

5. **Resposta: “letra a”.** A solidariedade tributária pode ser caracterizada quando a lei determinar (solidariedade de direito) ou quando os sujeitos passivos tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (solidariedade de fato). Contribuinte é aquele que detenha relação pessoal e direta (não indireta) com o fato

gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).

6. **Resposta: “letra d”.** Entre os efeitos da solidariedade (art. 125 do CTN), destaca-se aquele que determina a extensão do benefício da isenção ou remissão para todos, salvo quando concedida em caráter pessoal (permanecendo os demais devedores em solidariedade apenas quanto ao saldo). No direito tributário, a solidariedade apenas se configura no polo passivo da relação, sob pena de configurar-se a bitributação. Convenções particulares (acordos), em regra, não serão utilizados como forma de modificar quem é o devedor de tributos (art. 123 do CTN). Sujeito passivo da obrigação acessória será qualquer pessoa obrigada a suas prestações (art. 122 do CTN) e responsável aquele designado por lei que não tenha praticado o fato gerador de forma pessoal e direta (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).

7. **Resposta: “letra e”.** Entre os efeitos da solidariedade (art. 125 do CTN), destaca-se aquele que determina favorecimento ou prejuízo para todos quando ocorrer a interrupção da prescrição.

8. **Resposta: “letra e”.** Em regra, convenções particulares não podem modificar quem é o verdadeiro devedor de tributos. Contudo, o dispositivo legal estampado no CTN determina que autorização legal poderia até conceder validade para tais instrumentos privados (art. 123 do CTN).

9. **Resposta: “letra b”.** As espécies de domicílio tributário encontram-se estampadas no art. 127 do CTN, destacando-se aquele da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação quando não possível a identificação de outras modalidades.

10. **Resposta: “letra a”.** Nos moldes do código, a capacidade tributária passiva independe de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios (art. 126, II, do CTN). A solidariedade tributária não comporta benefício de ordem (art. 124, parágrafo único, do CTN). A interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais (art. 125, III, do CTN). A autoridade administrativa pode recusar o domicílio tributário eleito pelo contribuinte, quando importe em diminuição da fiscalização ou arrecadação dos tributos (art. 127, § 2º, do CTN).

¹ Aplicando-se as normas do direito civil, o agente adimplente poderá apresentar ação regressiva contra os demais codevedores para reaver o excedente pago (art. 283 do CC).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

11.1 ESPÉCIES DE RESPONSABILIDADE

No capítulo anterior, realizamos o estudo dos sujeitos da relação jurídico tributária, subdividindo-os entre contribuintes e responsáveis.

Verificamos que contribuinte seria aquele praticante do fato gerador de maneira *pessoal e direta*, ao passo que responsável tributário decorre da disposição expressa de *lei* (art. 121, parágrafo único, do CTN).

Essa atribuição de responsabilidade para terceira pessoa nascerá como mecanismo de colaboração na fiscalização e arrecadação dos tributos por parte das Fazendas Públicas, quando se tornar dificultosa ou até inviável à exigência diretamente ao contribuinte.

Contudo, as utilizações dessas regras de responsabilidades não podem fugir do sentido lógico da própria relação tributária, objetivando atribuir deveres a sujeitos totalmente estranhos a ela.

Ainda que para os casos de responsabilidade caibam a mera edição de lei, o legislador deverá atribuir esse dever a terceiros que tenham alguma vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação praticada pelo contribuinte.

A título exemplificativo, mostrar-se-ia ilegal a atribuição de responsabilidade tributária ao empregador quanto aos valores de IPVA sobre veículo de propriedade de seu funcionário. Entretanto, legítima seria a responsabilização desse mesmo empregador quanto à retenção antecipada de IR sobre os rendimentos por ele pagos ao funcionário (art. 45, parágrafo único, do CTN).

Nesse sentido, preleciona o art. 128 do CTN:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, *vinculada ao fato gerador* da respectiva obrigação, *excluindo* a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter *supletivo* do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Outra importante lição extraída do supracitado dispositivo relaciona-se as modalidades de responsabilidade.

O CTN determina que essa responsabilização poderá ocorrer com a vinculação do terceiro ao fato gerador e exclusão do contribuinte, ou com atribuição apenas de dever supletivo.

Essa permanência ou extinção do contribuinte da relação tributária fez com que a doutrina apontasse a existência de duas grandes modalidades de responsabilidade: **por transferência e por substituição**.

A responsabilidade **por transferência** será aplicável quando a obrigação nasce originalmente com determinado sujeito passivo, mas evento definido na lei transfere o encargo para o terceiro (responsável). Em termos mais simples, uma pessoa pratica de maneira pessoal e direta o comando legal, nascendo sua sujeição como contribuinte, mas em momento posterior ocorrerá situação jurídica que implica na modificação dessa sujeição passiva.

Como espécies dessa responsabilidade por transferência encontraremos a já estudada **solidariedade** (art. 124 do CTN) ao lado da **sucessão** (arts. 129 a 133 do CTN) e de **terceiros** (arts. 134 do CTN).

Reitera-se, nessa modalidade a obrigação inicia-se com o real devedor e, após algum evento jurídico, será transferida para o terceiro responsável.

Como exemplo, abordaremos que a aquisição de bens imóveis com débitos tributários deixados pelo anterior proprietário (contribuinte) terá, como regra, a transferência desses encargos ao novo proprietário (responsável), nos moldes do art. 130 do CTN.

Na responsabilidade **por substituição**, o encargo para pagamento do tributo recairá sobre o terceiro responsável desde a origem da obrigação tributária, sequer chegando o contribuinte a integrar o polo passivo da relação.

A pessoa que pratica o fato gerador de maneira pessoal e direta não figurará na relação tributária, pois já no início dela será substituída pelo terceiro responsável.

Entre as espécies de responsabilidade pela substituição tributária encontraremos à **regressiva** (*para trás, antecedente, diferimento*) e **progressiva** (*para frente, subsequente, posterior*), analisadas com maior detalhe nesse momento.

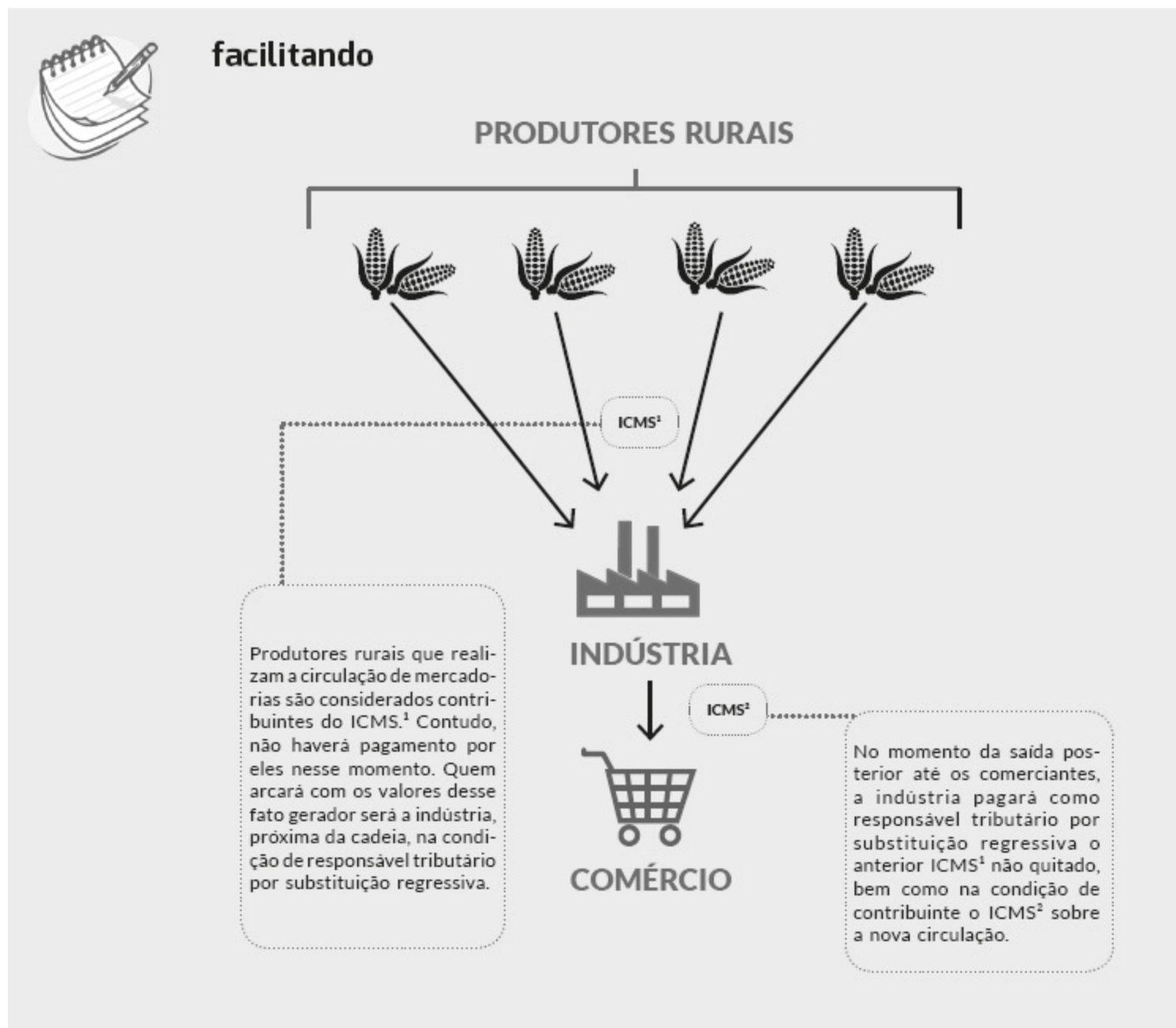
a) **Substituição tributária regressiva**

Aplicável em situações de excessiva concentração dos sujeitos na origem de uma cadeia produtiva, essa responsabilização visa substituir integrantes anteriores por outros que ocupem posições posteriores dentro da mesma. Dito de outra maneira, os iniciais contribuintes não pagarão seus tributos que serão **diferidos** para posterior quitação pelo terceiro responsável, próximo da cadeia.

Para exemplificar, imaginemos a cadeia de alimentos. Produtores rurais de frutas, verduras,

leite, queijo, ovos, entre outros, escoaram sua produção para a indústria adquirente dessas mercadorias que, após processamento industrial, abastecerá o comércio nacional.

Nesse contexto, para simplificar a atividade de fiscalização e cobrança, será postergado o momento do pagamento de ICMS sobre a circulação dessas mercadorias pelos produtores rurais até a indústria. A substituição, portanto, se dará com a atribuição da responsabilidade ao industrial sobre os anteriores fatos geradores que ele não praticou.



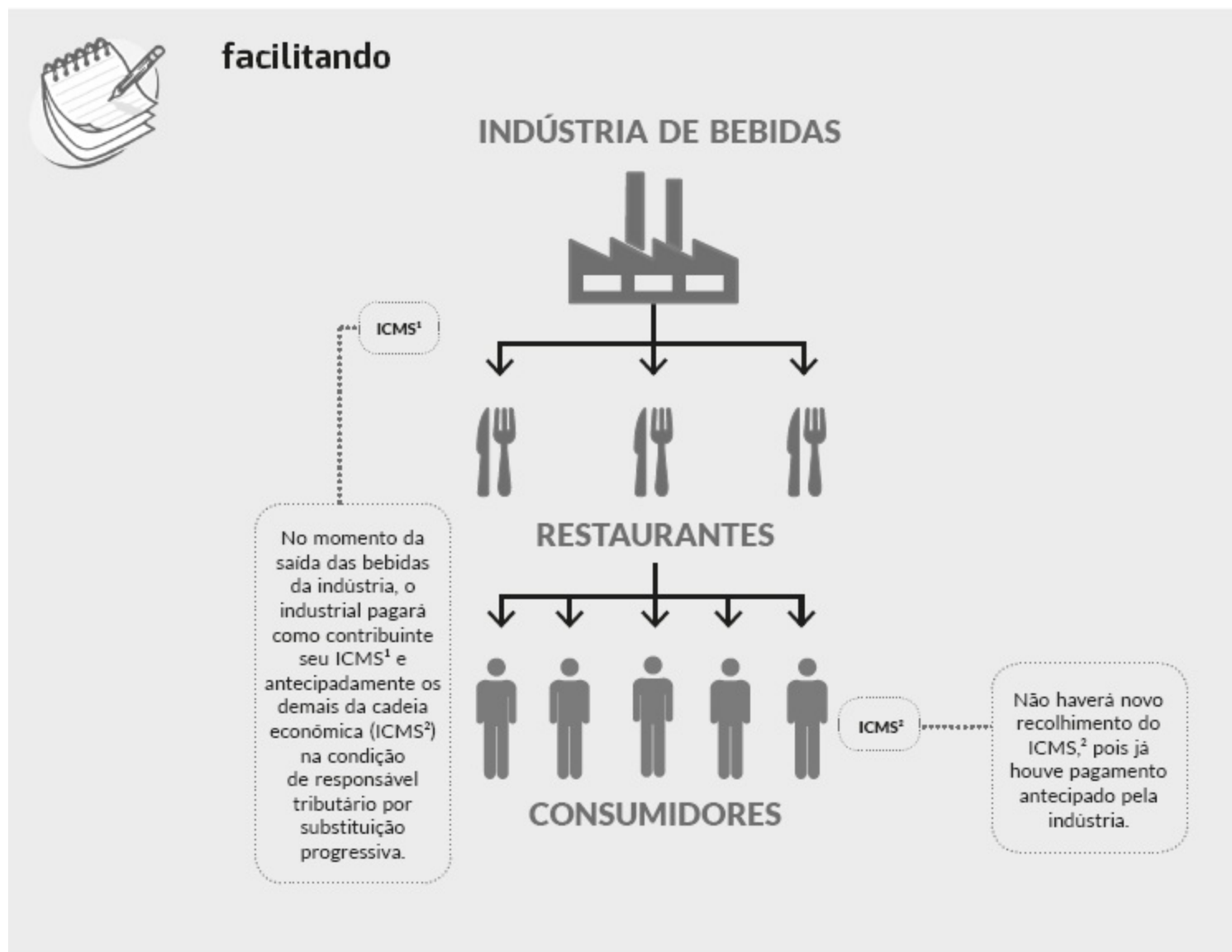
b) **Substituição tributária progressiva**

Utilizando-se de semelhante entendimento, a substituição tributária progressiva se caracterizará quando ocorrer o pagamento antecipado dos tributos sobre toda cadeia produtiva, quando a concentração de sujeitos estiver nas próximas operações. Deixando mais claro, existirá recolhimento antecipado dos tributos das futuras relações tributárias (inverso da substituição regressiva).

A doutrina apresenta duras críticas a essa substituição, alegando que estariam sendo exigidos tributos que ainda não tiveram fatos geradores praticados, ferindo a legalidade e o não confisco.

Contudo, a jurisprudência nacional aceita essa aplicação, compreendendo que não estaria ocorrendo cobrança de tributo antes do fato gerador e sim *pagamento antecipado* (para o STJ – REsp 89.630/PR) ou *recolhimento cautelar* (para o STF – RE 194.382/SP).

Ademais, a EC 3/1993 acrescentou o § 7º no art. 150 da CF, expressamente legitimando a utilização dessa sistemática para impostos e contribuições, presumindo os valores dos fatos geradores nas próximas operações. Como exemplo, podemos citar a cadeia econômica de bebidas, cigarros, combustíveis, entre outros.



Ainda sobre a substituição tributária progressiva, o referido § 7º do art. 150 da CF autoriza a devolução dos valores pagos antecipadamente se os posteriores fatos geradores presumidos não ocorrerem.

A grande discussão estaria em torno da ocorrência *a menor ou maior* dos fatos geradores

presumidos e o consequente valor antecipadamente pago.

Para correta compreensão da celeuma, imaginemos que a bebida do exemplo citado deveria ter sido vendida ao consumidor final pelo valor presumido de R\$ 3,00 (três reais), no qual houve recolhimento antecipado do ICMS. Contudo, qual seria o procedimento adotado caso a bebida tivesse sido vendida por R\$ 2,00 (dois reais) em uma promoção? Ou mesmo majorada para R\$ 4,00 (quatro reais) em decorrência de evento local?

A maioria dos Estados da Federação aderiu ao convênio 13/97 optando por não exigir eventual diferença não recolhida, caso o valor de venda fosse maior que aquele presumido; bem como não realizar a devolução do tributo se o presumido fato gerador ocorresse à menor.

Recentemente o Supremo Tribunal Federal enfrentou definitivamente a matéria consagrando aos contribuintes o direito a restituição dos valores caso o fato gerador presumido ocorresse de forma menor que aquela anteriormente presumida (ADI 2.675/PE, ADI 2.777/SP, RE 593.849/MG¹).



Jurisprudência

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição da República. Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: **“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”**. 2. **A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições**. 3. **O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS**. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, § 7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à

restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. (...) 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento (RE 593.849, Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, DJe-065, divulg. 30.03.2017, public. 31.03.2017, Republicação: DJe-068, divulg. 04.04.2017, public. 05.04.2017).

Superado o estudo inicial sobre as modalidades de responsabilidades tributárias, passaremos a análise das específicas espécies elencadas no CTN, quais sejam: **por sucessão** (arts. 129 a 133 do CTN), **de terceiros** (arts. 134 e 135 do CTN) e **por infrações** (arts. 136 a 138 do CTN).

11.2 RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO

Conforme argumentado no tópico anterior, a responsabilidade por sucessão se caracteriza como espécie da modalidade transferência. Configura-se quando o dever do pagamento da carga tributária nasceu originalmente com o contribuinte, mas evento jurídico posterior transfere-lhe ao terceiro responsável.

Segundo o art. 129 do CTN, essas modalidades de responsabilidade por sucessão serão aplicáveis aos créditos tributários já definitivamente constituídos ou em curso de constituição até a referida data. Apesar da difícil compreensão dessa redação, a intenção do legislador foi demonstrar que esse dever surge apenas após a ocorrência do fato gerador, quando evento futuro transfere o encargo ao responsável.

Se fosse aplicável a responsabilidade a créditos ainda não constituídos (fatos geradores ainda inexistentes), a responsabilidade não seria por sucessão transferência, e sim, por substituição tributária (regressiva ou progressiva).

Até semanticamente, percebemos a que a expressão **sucessão** externa a ideia de modificação. Traduz o elemento modificação/transferência do encargo tributário. Seguindo a previsão do CTN, encontraremos a sucessão na aquisição de bens imóveis, móveis, *causa mortis* e empresarial.

11.2.1 Aquisição de bens imóveis

O Código Tributário Nacional estabelece a regra de responsabilidade pela aquisição de bens imóveis, determinando que os créditos tributários relativos aos impostos, taxas e contribuições de melhoria acompanham o imóvel no momento de sua venda (art. 130 do CTN). Em outras palavras, o sujeito que adquirir bem imóvel sub-roga-se, como regra, na responsabilidade pelo pagamento de tributos sobre ele devidos.

Ressalte-se a preocupação do legislador em determinar quais seriam as espécies tributárias afetas ao bem imóvel, designando expressamente os **impostos** (e o fato gerador tem que ser a propriedade, domínio útil ou sua posse), **taxas** (apenas incidentes sobre o bem imóvel, não se

incluindo taxas de polícia pelo exercício de atividades dentro deles) e **contribuições de melhoria** (que naturalmente detém como fato geradora a realização de obra pública que ocasione valorização *imobiliária*).

Em suma, na regra da aquisição de bem imóvel com débitos tributários (impostos, taxas e contribuições de melhoria), o adquirente também estará adquirindo o dever em arcar com tais exações inadimplidas.

Entretanto, duas pontuais exceções existem como forma de afastar a aplicação dessa sucessão tributária, quais sejam:

a) **Prova da quitação**

A parte final do *caput* do art. 130 do CTN deixa escapar a primeira exceção à aplicação da regra de responsabilidade por aquisição de bens imóveis. Com efeito, após explanar toda a regra de sucessão, o dispositivo é finalizado com a expressão: “salvo quando conste do título a prova de sua quitação”.

Para correta compreensão dessa exceção precisamos relembrar, mais uma vez, que a forma de aquisição da propriedade imobiliária se dará através de um ato formal e solene perante o *Cartório de Registro de Imóveis* (art. 1.245, § 1º, do CC), não sendo suficiente a mera tradição.

Se no momento de transmissão forem apresentados ao *tabelião cartorário* documentos que comprovem a momentânea quitação dos tributos e requerido que constem no título de transferência, o novo adquirente não será responsabilizado por eventuais fatos geradores passados que ainda não tenham sido lançados, continuando o anterior proprietário como devedor desses.

Em termos mais simples, no momento de transferência pode não existir valores lançados (estudaremos que o prazo decadencial para o fisco realizar o lançamento será de 5 anos – art. 173 do CTN), inculcando boa-fé no adquirente, desconhecedor de tais débitos. Se tivesse prévio conhecimento dos valores devidos, talvez sequer o negócio jurídico fosse celebrado, não sendo justo exigir-lhe o pagamento.

Ex.: João, proprietário de imóvel, não pagou IPTU sobre parcela do imóvel construído em 2014 e ainda não conhecido pelo fisco. Em 2016 Pedro adquire esse imóvel e, diante da certidão negativa de débitos tributários, requer que o *tabelião* conste no título translativo a prova dessa quitação. Se em 2017, o fisco obtiver conhecimento e resolver lançar os IPTU's passados sobre a área construída, não poderá exigir de Pedro os valores anteriores a sua aquisição.

b) **Arrematação em hasta pública**

O parágrafo único do art. 130 do CTN determina que, “no caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço”.

Essa arrematação de bens imóveis em hasta pública desenvolvem-se em processo judicial de execução para cobrança de tributos, quando o Juiz determinará a conversão da penhora do bem (imóvel) em valores para pagamento ao exequente.

Se os valores utilizados para efetivação do lance não forem suficientes para quitação dos tributos devidos pelo imóvel arrematado, não poderá ser exigido o saldo do arrematante, pois se sub-roga (responsabiliza-se) sobre o respectivo preço.

Apesar da divergência doutrinária, eventual saldo não coberto pelo preço da arrematação deverá ser exigido do anterior proprietário que permanece no polo passivo da execução (REsp 1.059.102/RS).

Ex.: Luís responde por execução fiscal de impostos, taxas e contribuições de melhoria sobre seu imóvel que totalizam R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais). Penhorado o próprio imóvel,² foi levado a hasta pública, tendo Otávio arrematado por R\$ 70.000,00 (setenta mil reais). A existente diferença de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) não poderá ser exigida de Otávio, permanecendo Luís como devedor na execução.

11.2.2 Aquisição de bens móveis

Do mesmo modo que a regra explanada no tópico anterior sobre aquisição de bens imóveis, o adquirente de bens móveis que tenham débitos tributários também estará adquirindo responsabilidade pela quitação.

Pela redação do art. 131, I, do CTN “são pessoalmente responsáveis o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos”.

Apesar de o dispositivo não explicar literalmente que se tratariam de bens móveis, o entendimento foi consagrado na doutrina e jurisprudência nacionais por exclusão, haja vista já existir regra específica no art. 130 do CTN sobre os bens imóveis.

Ademais, o dispositivo fala na figura do **remitente**, compreendido como o agente que realiza a remição do processo civil, quando legitimados (credor, cônjuge, ascendente e descendente) podem remir a dívida (pagar do débito) e ficar com o bem móvel (art. 876 do NCPC).³

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional, diferentemente da aquisição de bens imóveis, não especificou nenhuma exceção para essa responsabilidade quanto aos bens móveis.

Entretanto, o Superior Tribunal Justiça vem entendendo pela aplicação análoga do parágrafo único do art. 130 do CTN também para os casos de bens móveis, de modo que na sua aquisição em hasta pública o adquirente só responderia até o limite do lance oferecido.

Os casos apreciados pela corte se referem à aquisição de veículos com débitos de IPVA, não passando para o adquirente o saldo devedor não coberto pelo preço da arrematação (REsp



Jurisprudência

Tributário. Arrematação judicial de veículo. Débito de IPVA. Responsabilidade tributária. CTN, art. 130, parágrafo único. 1. **A arrematação de bem em hasta pública é considerada como aquisição originária, inexistindo relação jurídica entre o arrematante e o anterior proprietário do bem.** 2. **Os débitos anteriores à arrematação sub-rogam-se no preço da hasta. Aplicação do artigo 130, § único do CTN, em interpretação que se estende aos bens móveis e semoventes.** 3. Por falta de prequestionamento, não se pode examinar a alegada violação ao disposto no art. 131, § 2º, da Lei nº 9.503/97 (Código de Trânsito Brasileiro). 4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido (STJ, REsp 200600023824, 2ª Turma, Eliana Calmon, DJE 21.11.2008, RDDT vol. 00161, p. 152).

11.2.3 Causa mortis

A responsabilidade tributária também será encarada no momento da morte do sujeito passivo. Se essa pessoa deixou débitos tributários, o legislador do Código Tributário Nacional elegeu terceiros responsáveis pela sua quitação.

Antes de enfrentar as regras esculpidas no CTN, algumas ponderações sobre a sucessão *causa mortis* precisam de anotação.

No direito civil brasileiro não se admitirá patrimônio sem dono, gerando a imediata transferência aos herdeiros quando ocorrer abertura da sucessão pelo evento morte (art. 1.784 do CC). Nesse momento, surge a figura do *espólio*, assim compreendido como o conjunto de bens e direito do falecido sem personalidade jurídica (não é pessoa à luz do direito civilista).

O *espólio* será representado pelo inventariante, pessoa nomeada pelo Juiz e responsável pela colaboração na condução do processo de inventário ou arrolamento de bens, identificando e gerindo todo conjunto patrimonial do *de cujus* até a final partilha e adjudicação (art. 617 e ss. do NCPC).

Entre essas atribuições do *espólio* (na figura do inventariante), também existe a responsabilidade na quitação dos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão (art. 131, III, do CTN). Quando em vida o sujeito passivo era o contribuinte que havia praticado pessoal e diretamente o fato gerador, transferindo-se ao *espólio* essa responsabilidade se não houve quitação desses encargos.



Atenção

Afirma-se, nesse momento, que o espólio será o **responsável tributário** apenas sobre os valores devido até o momento a abertura da sucessão, ou seja, até momento **anterior** ao processo de inventário ou arrolamento. Após abertura e durante a sucessão, o espólio será considerado **contribuinte** sobre os novos fatos geradores.

facilitando

- a) **Espólio responsável tributário:** sobre os débitos tributários anteriores ao processo de inventário/arrolamento de bens ser iniciado. Responderá sobre os débitos em aberto deixados pelo falecido quando em vida.
- b) **Espólio contribuinte tributário:** sobre os fatos geradores ocorridos posteriormente a abertura da sucessão enquanto durar o processo de inventário/arrolamento.

Dando sequência a sucessão, o processo de inventário ou arrolamento será concluído com o pagamento dos credores e localização dos herdeiros ou legatários, transferindo-lhes os bens e direitos antes pertencentes ao *de cujus* (arts. 642 e 647 do NCPC).

Contudo, se até a data da partilha ou adjudicação ainda existirem débitos tributários, respondem pessoalmente o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, limitado ao montante do quinhão do legado ou da meação (art. 131, II, do CTN).

Seguindo o mesmo raciocínio expedido para o *espólio*, se após a transmissão dos patrimônios e direitos surgirem débitos tributários sobre fatos geradores anteriores, a responsabilidade pela quitação será transferida aos herdeiros.



Atenção

Afirma-se, nesse momento, que os sucessores e cônjuge meeiro serão **responsáveis tributários** apenas sobre os valores devido até o momento da partilha ou adjudicação, ou seja, até momento **anterior** a transmissão dos bens. Após a

realização dessa partilha ou adjudicação já será possível identificar os novos proprietários desses bens, considerando-os **contribuintes** sobre os novos fatos geradores.

Na prática, no momento final do processo de inventário ou arrolamento de bens, serão exigidas provas de quitação dos tributos do *de cujos e espólio* (art. 1.026 do CPC – art. 654 do NCPC). Entretanto, nada impede que algum fato gerador passe despercebido ou só venha ser lançado no momento posterior à transmissão da propriedade.

facilitando

- a) **Sucessores responsáveis tributários:** sobre os débitos tributários anteriores à partilha ou adjudicação. Responderá sobre os débitos em aberto deixados pelo falecido quando em vida e aqueles não quitados pelo espólio durante o processo de inventário/arrolamento.
- b) **Sucessores contribuintes tributários:** sobre os fatos geradores ocorridos posteriormente à partilha ou adjudicação.

Por fim, ressalte-se que essa sucessão dar-se-á em relação a todo o crédito tributário (art. 139 do CTN), incluindo-se além do valor do tributo às penalidades pecuniárias (REsp 499.147/PR, REsp 86.149/RS).



Jurisprudência

Tributário. Processual civil. Sucessão. Multa. 1. Responde o espólio pelos créditos tributários, inclusive multas, até a abertura da sucessão. 2. Aplica-se a multa em razão de tributo não recolhido e regularmente inscrito na dívida ativa antes do falecimento do devedor. 3. Recurso especial provido (STJ, REsp 199600034524, 2ª Turma, Castro Meira, DJ 27.09.2004, p. 283).



facilitando

LINHA SUCESSÓRIA NA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR



11.2.4 Empresarial

A sucessão tributária empresarial se caracteriza quando ocorrer modificação da estrutura organizacional da pessoa jurídica, gerando o aparecimento de novas formas societárias e a extinção de outras, implicando interferência no pagamento dos tributos. Em termos mais simples, perceberemos que a modificação empresarial acaba por gerar também a mudança da seara tributária.

Essa disciplina necessita de entendimento conjunto com o ramo do direito empresarial, vez que conceitos básicos se originaram de suas normatizações, a exemplo da Lei das Sociedades por Ações – SA's (Lei 6.404/1976).

O legislador do Código Tributário Nacional elencou as modalidades de sucessões e seus efeitos na relação tributária, externando casos de *fusão, transformação, incorporação, cisão, extinção, exploração por sócio remanescente, espólio empresa, bem como a aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio* (arts. 132 e 133 do CTN), estudados a seguir.

Ademais, de forma semelhante aquilo alegado no tópico anterior, essa responsabilização será de todo o crédito tributário, alcançando os tributos e penalidades pecuniárias (REsp 959.389/RS, REsp 923.012/MG).

11.2.4.1 Fusão, transformação, incorporação e cisão

A primeira das modalidades de sucessão empresarial se encontra esculpida no art. 132 do CTN ao estabelecer que “a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas”.

Com a leitura desse enunciado, verificamos que o código consagrou a *perseguição patrimonial* no resultado da modificação empresarial, expressamente designando aqui a responsabilidade para os casos de **fusão, transformação e incorporação**.

Fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (art. 228 da Lei das SA's). A empresa resultado da fusão (nova) será contribuinte dos seus próximos fatos geradores, mas responderá pelos débitos deixados pelas fusionadas (antigas) até o momento anterior da operação.

Incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (art. 227 da Lei das SA's). A empresa que absorve outras arcará com os débitos deixados pelas absorvidas.

Transformação é a operação pela qual a empresa passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo societário para outro (art. 220 da Lei das SA's). Não se trata propriamente de extinção de anterior pessoa jurídica (pois o conjunto patrimonial será o mesmo), mas apenas modificação da forma societária (por exemplo, a empresa tinha a forma Limitada – Ltda. – e modificou para Sociedade por Ações – S.A.). Desse modo, com a modificação social também ocorrerá sucessão para que a nova forma responda pelos débitos deixados pela anterior.

Cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão (art. 229 da Lei das SA's). Nessa operação, será retirado todo ou parte do patrimônio de uma empresa para constituição ou acréscimo em outra, que lhes sucederá em direito e obrigações (§ 1º do art. 229 da Lei das SA's).

A grande problemática quando a modalidade **cisão** se dá pela ausência de expressa regra de sucessão no Código Tributário Nacional.

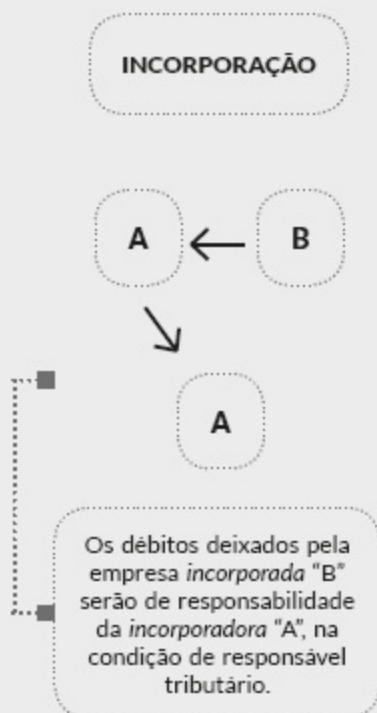
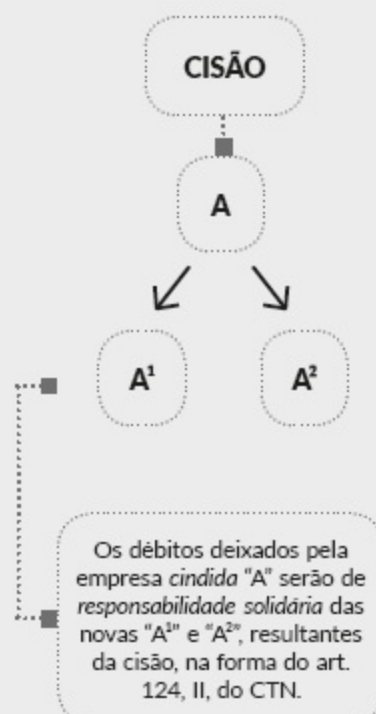
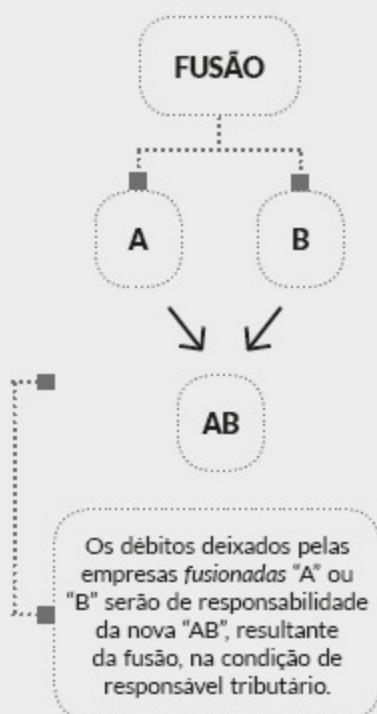
A explicação para essa ausência é que essa modalidade não existia no ordenamento jurídico no momento da edição do CTN, apenas surgindo com a edição da Lei das SA's (Lei 6.404/1976).

Afastando pontuais divergências, o entendimento doutrinário que prevalece determina a existência de **responsabilidade solidária** (art. 124, II, do CTN), entre as empresas resultantes da cisão sobre os débitos deixados pela cindida (art. 233 da Lei das SA's).

Em outros termos, as novas empresas poderão ser chamadas ao pagamento das dívidas deixadas pela anterior, independentemente do percentual de divisão delas. *Lembre-se: a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem* (art. 124, parágrafo único, do CTN).



facilitando



11.2.4.2 Extinção e exploração por sócio remanescente e espólio

As regras estudadas no tópico anterior relacionadas com *fusão*, *transformação*, *incorporação* e

cisão, também serão aplicáveis aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual (art. 132, parágrafo único, do CTN).

A intenção do legislador foi evitar que, na dissolução irregular de pessoas jurídicas, sócios remanescentes continuassem explorando a anterior atividade (com mesma razão social, nova ou até como empresário individual) sem o pagamento de tributos devidos anteriormente.

Em outras palavras, se a atividade empresarial deixar de ser exercida pela própria empresa para ser explorada por quaisquer dos sócios, esse último responderá por eventuais débitos tributários deixados na extinção daquela.

Essa mesma regra também será aplicável a continuação de exploração empresarial pela figura do *espólio* que, conforme estudado (tópico 11.2.3), se conceitua como conjunto de bens e direitos do *de cujus*. Dessa forma, durante o processo de inventário, será o espólio o responsável pelo pagamento dos tributos da empresa deixados em vida pelos sócios.

Por fim, atente-se que essa sucessão empresarial ao sócio remanescente ou espólio se vincula à continuação da exploração de mesma atividade, não sendo aplicável se o agente mudar de ramo.

11.2.4.3 Aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio

O CTN regulamentará, ainda como situação de sucessão empresarial, os casos de aquisição de estabelecimentos empresariais ou fundo de comércio que tenham débitos tributários, determinado a forma e espécies de responsáveis pelo seu pagamento. Apesar da semelhança com as regras estudadas anteriormente, reitera-se que aqui trataremos um conjunto de situações aplicáveis à **aquisição** de estabelecimento/fundo de comércio e não de regras para fusão, transformação, incorporação, cisão ou extinção de pessoas jurídicas.

As especificidades dessa espécie de responsabilização estão elencadas no art. 133 do CTN que, considerando sua riqueza de detalhamento, segue abaixo transcrito:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

- I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;
- II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

A aquisição mencionada no dispositivo relaciona-se ao **fundo de comércio** (conjunto de bens materiais e imateriais da atividade empresarial) ou **estabelecimento comercial, industrial ou profissional** (apenas a estrutura física utilizada para atividade empresarial), não importando se houve também compra da própria razão social da empresa (*sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual*).

Em termos mais simples, aquele sujeito que realizar a aquisição de todo o fundo de comércio ou apenas do estabelecimento empresarial, poderá ser chamado a responder por eventuais tributos existentes sobre esses conjuntos patrimoniais.

Contudo, no mesmo dispositivo do CTN encontraremos os requisitos essenciais, bem como as espécies de responsabilização por esse adquirente.

Com efeito, o adquirente deverá permanecer explorando a mesma atividade empresarial deixada pelo alienante para que a responsabilidade possa sobre ele recair. Caso ocorra modificação na exploração econômica, cessada estaria a responsabilidade pela sucessão empresarial.

O entendimento esposado pelo legislador estaria ligado ao proveito tomado pelo adquirente, pois se explora a mesma atividade traz ideia de continuidade empresarial, devendo não apenas se beneficiar com as melhorias deixadas pelo antecessor, mas também os custos tributários passados.

Ex.: Empresa de calçados *Alfa Ltda.* adquire fundo de comércio dos calçados *Beta Ltda.*, permanecendo na exploração da mesma atividade. Caso existam débitos deixados pela *Beta Ltda.*, *Alfa Ltda.* responderá por eles.

Por outro lado, se modifica a exploração da atividade haverá quebra dessa continuidade, recomeçando no fundo/estabelecimento novo ramo desvinculado ao anterior, não sendo justo arcar com os débitos tributários deixados pelo antecessor.

Ex.: Empresa de calçados *Alfa Ltda.* adquire estabelecimento comercial da gráfica *Gama Ltda.*, passando a exercer sua atividade naquele imóvel. Não haverá *solução de continuidade empresarial* que justifique a responsabilização de *Alfa Ltda.* pelos eventuais débitos deixados por *Gama Ltda.*

Identificando os eventuais requisitos, percebemos que o adquirente responderá pelos tributos eventualmente deixados pelo alienante. As formas de responsabilização foram esplanadas nos incisos do art. 133 do CTN, os quais podemos organizar da seguinte maneira:

a) **Responsabilidade integral (inciso I)**

O adquirente, como regra, responderá por todos os débitos tributários deixados pelo alienante se esse cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade. O direito tributário vai perseguir o sujeito passivo que tenha condições de arcar com a carga tributária inadimplida.

Observe que, nesse caso, o comprador/adquirente continua explorando a mesma atividade (solução de continuidade), bem como existirá a impossibilidade de exigência do

vendedor/alienante (cessa exploração da atividade econômica). Assim, o Fisco irá atrás do comprador/adquirente que detém patrimônio, respondendo de forma integral.

Ex.: Sócios alienam toda a pessoa jurídica e em seguida se aposentam. Os adquirentes responderão integralmente por eventuais tributos deixados pelos antecessores.

b) **Responsabilidade subsidiária (inciso II)**

Aqui a regra seria da responsabilidade apenas *subsidiária* do adquirente pelos tributos deixados pelo alienante, se esse último não encerrar atividade econômica.

Em outras palavras, primeiramente será chamado para arcar com os tributos o vendedor/alienante (que ainda explora alguma atividade econômica) para, apenas na impossibilidade da quitação total, ser posteriormente chamado o comprador/adquirente à responsabilidade.

Quanto a essa espécie, algumas observações merecem destaque, a saber:

Obs.¹: Verificamos que o comprador/adquirente deverá permanecer na mesma atividade que seu antecessor para ser responsabilizado. Já o vendedor/alienante será primeiramente chamado para quitação dos débitos se estiver explorando atividade econômica no **mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão**. Em termos práticos, **quem adquire deve ficar na mesma atividade // quem aliena não necessariamente**;

Obs.²: Abordamos ser de responsabilidade **integral** do adquirente/comprador os tributos devidos pelo fundo de comércio ou estabelecimento empresarial se o alienante/vendedor cessar a exploração de atividade econômica. Contudo, nesse inciso, há determinação de retorno a responsabilidade **subsidiária** se o alienante retornar a exercer atividade econômica (em qualquer ramo) dentro de 6 (seis) meses da data da alienação. Em outras palavras, o alienante continuará devedor principal se permanecer exercendo atividade econômica ou, cessada a exploração, retornar dentro do lapso temporal de seis meses (se retornar após o prazo, a responsabilidade permanecerá integral do adquirente).

Ainda na análise da sucessão empresarial pela aquisição, o § 1º do art. 133 do CTN excepciona a estudada regra nos casos de alienação judicial em processo de falência ou de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. Esse parágrafo foi acrescentado ao CTN em 2005 por meio da Lei Complementar 118 como mecanismo de facilitar a aplicação prática da nova *Lei de Falência e Recuperação Judicial* (Lei 11.101/2005).

De fato, algumas empresas quando passam por dificuldades financeiras se socorrerão à sistemática judicial do processo de **recuperação** (pretendendo pagar seus credores e ainda permanecer em operação) ou mesmo **falência** (encerrar toda a atividade pagando a maior quantidade de credores).

Nesses casos, a alienação de apenas parcela patrimonial da empresa (filial ou unidade produtiva isolada) poderá surgir como forma eficaz de levantamento financeiro para manutenção da empresa em recuperação judicial. Do mesmo modo, a alienação de todo fundo de comércio ou estabelecimento empresarial poderá ser a única forma encontrada para quitação da maior quantidade possível de credores em falência.

Ocorre que, aplicando-se as regras de sucessão estudadas no *caput e incisos* do art. 133 do CTN, poucos interessados se arriscariam em adquirir esses bens de pessoas em falência ou recuperação, já que poderiam responder integral ou subsidiariamente pelos débitos delas.

Por tais motivos, o referido § 1º excepciona a aplicação da regra para que, nos processos judiciais de falência e recuperação, o adquirente receba o fundo de comércio ou estabelecimento empresarial sem os desabonos de débitos tributários anteriores.

Entretanto, visando obstar a utilização dessas exceções como medida ilícita de burla ao pagamento dos tributos, o § 2º determina a inaplicabilidade do § 1º, retornando a regra estampada no *caput e incisos* do mesmo art. 133 do CTN quando quem adquirir for:

- I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;
- II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou
- III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

Em todas as situações mencionadas, verifica-se a vinculação de agentes com o anterior devedor, demonstrando que a intenção seria apenas de modificar formalmente os proprietários da empresa falida ou em recuperação para fugir à carga tributária.

Por fim, o § 3º do art. 133 do CTN traz específica regra determinando que os valores alcançados com a alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada nos processos de falência devem permanecer em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.



facilitando



11.3 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

O CTN dedica específica seção para explicar a responsabilidade de terceiros quanto ao pagamento de tributos que não foram por eles praticados de forma pessoal e direta, mas que guardam alguma espécie de relação com o contribuinte praticante. A doutrina se amolda a sequência legal, determinando regras para a atuação regular do responsável (art. 134 do CTN), bem como a excessiva ou infracional (art. 135 do CTN).

11.3.1 Atuação regular do terceiro

O art. 134 do CTN determina um rol de terceiros que “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”.

Esse rol se desdobra em 7 (sete) incisos, a saber:

- I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário (hoje considerado o *Administrador Judicial*);
- VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

Apesar de o dispositivo apontar para a modalidade de responsabilidade solidária, a doutrina e jurisprudência nacionais já pacificaram entendimento de que se trata da modalidade de responsabilidade subsidiária (MC 15.410/RJ, EREsp 446.955/SC).

A conclusão desse raciocínio é bem simples.

Estudamos, nessa obra, o conceito de responsabilidade solidária como aquela em que a integralidade da obrigação tributária poderá ser exigida de mais de um sujeito passivo, todos respondendo pelo todo sem a existência de benefício de ordem (art. 124 do CTN).

Ora, o caput do presente art. 134 do CTN utiliza a expressão “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, afastando o conceito de solidariedade e aproximando-se daquele de subsidiariedade, apenas surgindo o terceiro em face da impossibilidade do contribuinte. Trata-se de verdadeiro caso de **responsabilidade subsidiária**.

Portanto, para que esses terceiros indicados sejam responsabilizados pelo pagamento dos tributos devem estar presentes dois requisitos, quais sejam:

1. impossibilidade de exigência pelo contribuinte;
2. vinculação do terceiro nos atos que intervierem ou omissões de que forem responsáveis.

Para exemplificar o cumprimento desses requisitos, tomemos como exemplo o inciso I do art. 134 do CTN, ao determinar a responsabilidade dos pais pelos tributos devidos por seus filhos menores.

Nesse caso, os pais têm vinculação de intervenção na proteção de seus filhos menores (*Pátrio Poder*), quando mostrar-se impossível exigir do próprio menor contribuinte.⁴

Ademais, a aplicabilidade desse dispositivo apenas alcançará os terceiros quanto as penalidades de caráter moratório (multa pelo atraso no pagamento), não se lhes aplicando as de caráter punitivo (decorrentes de atos ilícitos) que ficam pessoalmente com o infrator (art. 134, parágrafo único, do CTN).

11.3.2 Atuação excessiva ou infracional do responsável

Conforme estudado no tópico anterior, a caracterização da responsabilidade de terceiros dependerá do cumprimento de requisitos e exigirá vinculação entre ele e o original contribuinte. Verificamos, ainda, que aquelas responsabilidades se operam de forma independente da intenção ou atividade do terceiro, bastando que ocorra a impossibilidade de exigência do próprio contribuinte (art. 134 do CTN).

A responsabilidade que agora será estudada se atrela à específica intenção e atividade praticada pelo terceiro, aplicando-se quando atuar de forma incorreta à luz do direito tributário.

Com efeito, o art. 135 do CTN determina a **responsabilidade pessoal de terceiros** por atos

praticados com *excesso* de poderes ou *infração* de lei, contrato social ou estatutos.

Os agentes responsabilizados são indicados nos incisos desse mesmo dispositivo, a saber:

- I) Terceiros indicados no art. 134 do CTN (*pais, tutores, curadores, administradores, inventariante, administrador judicial, tabelião, escrivães, serventuários e sócios*);
- II) Mandatários, Prepostos e Empregados;
- III) Diretores, Gerentes e Representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Em todas essas situações, os terceiros indicados serão chamados para responder pelos tributos de maneira **pessoal**, uma vez que atuaram de forma contrária ao que deles se esperavam, extrapolando ou infracionando os limites de seu dever legal.

Por tais razões, a doutrina aponta que estaríamos diante da modalidade de responsabilidade *por substituição*, já que o dever do terceiro nasce concomitantemente a ocorrência do fato gerador. Diferentemente seria a regra estudada no art. 134 do CTN, em que permanecia existente a figura do contribuinte como o principal devedor, *transferindo-lhe* ao terceiro em face de sua impossibilidade de quitação.

Em termos mais claros, situação diferente seria aquela em que o filho menor não reúne condições de realizar o pagamento do crédito tributário, sendo transferida a responsabilidade para os pais (art. 134, I, do CTN), daquela em que esses mesmos pais atuam de forma excessiva ou infracional contra seus filhos, substituindo a responsabilidade desses para aqueles *pessoalmente* (art. 135, I, do CTN).

O CTN se preocupa em atribuir responsabilidade pessoal aos mandatários, prepostos ou empregados que atuem nas mesmas condições excessivas ou infracionais contra seus mandantes, preponentes e empregadores (art. 135, II, do CTN).

A situação aqui descrita se relaciona ao dever de confiança que foram entregues para esses sujeitos em gerir atividades que desencadeiam efeitos tributários e como consequência, ao ferir a boa-fé conferida, serão chamados para responder também pelos fatos geradores praticados.

A última previsão sobre responsabilidade pessoal se aplicará aos Diretores, Gerentes e Representantes de pessoas jurídicas de direito privado (art. 135, III, do CTN). Situação mais corriqueira na seara tributária, opera-se quando integrantes de pessoa jurídica detentores de maiores poderes atuam de forma excessiva ou infracional.

Constituem-se pessoas jurídicas objetivando a abstração das pessoas dos sócios e separação patrimonial, sendo gerida de forma autônoma aos seus integrantes.

Contudo, se ocorrerem atividades ilícitas, com abuso da personalidade jurídica ou confusão patrimonial, o direito civil autoriza o Magistrado realizar a desconsideração da personalidade jurídica para que bens particulares dos sócios da pessoa jurídica sejam responsabilizados pelo pagamento de obrigações privadas (art. 50 do CC). Esse mesmo raciocínio foi empregado pelo Código Tributário Nacional para legitimar a exigência dos tributos inadimplidos aos sócios,

diretores, administradores e representantes de pessoas jurídicas.

Ressalte-se que a possibilidade de responsabilização desses sujeitos apenas será permitida quando atuarem com **excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos**. O mero erro na gestão da pessoa jurídica que ocasione o inadimplemento do tributo não autoriza a cobrança pessoal dos sócios.



Súmula

Súmula 430 do STJ – O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Já a dissolução irregular da pessoa jurídica demonstra a atividade infracional, sendo presumida se a empresa deixar de funcionar em seu domicílio tributário.



Súmula

Súmula 435 do STJ – Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Portanto, para aplicação dessa responsabilização pessoal será necessário demonstrar o elemento doloso por parte desses agentes em desrespeito aos terceiros ou a pessoa jurídica vinculada.

11.4 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

O disciplinamento das responsabilidades por infrações foi também estabelecido no Código Tributário Nacional dentro do capítulo correspondente a *Responsabilidade Tributária*, objetivando coibir atitudes contrárias à lei com a aplicação de penalidades.

A matéria foi dividida entre os arts. 136 e 138 do CTN, os quais serão agora objeto de estudo.

11.4.1 Modalidade objetiva

Determina o art. 136 do CTN que, salvo disposição de lei em contrário, **a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato**.

Dá leitura desse dispositivo extraímos que a responsabilidade pelas infrações tributárias será **objetiva**, vez que não dependerá da real intenção do sujeito passivo para sua incidência. Em outras

palavras, bastará que ocorra seu *fato gerador infracional* para que seja aplicada.

Se o sujeito passivo deixar de cumprir previsões da legislação tributária, não recolhendo o tributo ou preenchendo formalidades acessórias (livros, certidões, declarações etc.) se submeterá ao pagamento de multas, ainda que por mera ignorância. Assim, responderá pelas penalidades de forma objetiva, agindo com dolo ou mera culpa.

Exemplificando, imagine-se dois sujeitos que recebem boletos para pagamento de IPVA sobre seus veículos. O primeiro, revoltado com as péssimas condições estruturais das vias de seu Estado, intencionalmente resolve não pagar o imposto. Já o segundo, simplesmente se esquece de pagar aquele imposto por ter perdido o respectivo boleto bancário. Em ambas as situações, quando posteriormente forem realizar o pagamento do tributo, haverá incidência da penalidade, pois não importa a existência de dolo ou culpa no descumprimento da legislação tributária.

Entretanto, essa regra poderá comportar exceção. Observando novamente a previsão contida no *caput* do art. 136 do CTN, verifica-se no seu início a utilização da expressão “salvo disposição de lei em contrário”.

A lei poderá atribuir utilização da responsabilidade *subjetiva* nas penalidades tributárias, identificando a intenção do agente para determinar ou não a incidência da penalidade, bem como o grau de sua aplicação.

Em suma, a regra permanecerá sendo a aplicação **objetiva** da responsabilidade pelas infrações tributárias, podendo a lei flexibilizar e adotar a espécie *subjetiva*.

11.4.2 Responsabilidade pessoal nas infrações

Em momento anterior (tópico 11.3.2), estudamos que a atividade excessiva ou infracional praticada pelo terceiro acarretará sua responsabilização de maneira pessoal pelo pagamento dos tributos (art. 135 do CTN).

De maneira semelhante, aqui o art. 137 do CTN estabelece a responsabilidade pessoal de terceiros ao pagamento das penalidades tributárias originadas pelo cometimento de infrações.

Se algum sujeito, integrante de pessoa jurídica, cometer infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções (*delitos penais*) estará atraindo para si, pessoalmente, o dever em arcar com as penalidades que decorram desses atos. Em outros termos, a empresa não responderá pelas infrações, e sim, o próprio sujeito que lhe comete.

Contudo, o agente se livra da responsabilidade comprovando atuação no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito (art. 137, I, do CTN).

Caso o agente pratique infrações em cuja definição o *dolo específico* seja elementar, também haverá responsabilidade pessoal pelas eventuais penalidades (art. 137, II, do CTN).

Explique-se melhor. Estudamos, no tópico passado, que a responsabilização pelas infrações

tributária seria, como regra, **objetiva**, não dependente da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (art. 136 do CTN). Entretanto, também verificamos que a lei poderá adotar a responsabilidade *subjettiva*, verificando a intenção agente no momento em que pratica o injusto tributário.

Pois bem, na adoção da responsabilidade subjetiva, poderá a lei atribuir pessoalmente ao agente praticante o dever de arcar com as penalidades tributárias sempre que atuar visando um dolo específico, ou seja, a intenção de prejudicar as Fazendas Públicas ou outros agentes.

Por último, também haverá responsabilidade pessoal de terceiros que atuem com dolo específico contra pessoas determinadas (art. 137, III, do CTN). Em termos mais claros:

- a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem (*pais contra filhos menores, tutores e curadores contra tutelados e curatelados, administradores contra terceiros, inventariante contra espólio, administrador judicial contra a massa falida, tabeliães, escrivães e serventuários, sócios contra a pessoa jurídica*);
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

11.4.3 Denúncia espontânea

O instituto da denúncia espontânea se configura como mecanismo de política fiscal que conceda ao contribuinte o interesse no reingresso para a legalidade.

Disciplina o art. 138 do CTN, *in verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Pela leitura do mencionado dispositivo, percebemos a aplicação desse instituto ocorrerá quando o sujeito passivo *confessa* a realização de infrações que ocasionaram em falta de recolhimento do tributo, beneficiando-se com a retirada das penalidades.

Apesar da terminologia adota pelo Código Tributário Nacional ser da *denúncia espontânea*, a doutrina entende que o correto seria *confissão espontânea*, vez que o próprio sujeito passivo admite

a realização de atividade ilícita, pretendendo retornar à legalidade.

Ressalte-se que o benefício *apenas retirará a incidência da multa/penalidade tributária*, devendo o beneficiado recolher aos cofres públicos o valor do tributo, atualizado monetariamente, e com o acréscimo dos juros.

Tratando-se de tributos sujeitos ainda a apuração, o *caput* do art. 138 do CTN determina que o sujeito passivo realize o depósito de valores arbitrados pela autoridade administrativa, para posterior verificação, sob pena de não se beneficiar com a aplicação da denúncia espontânea e, consequentemente, ter que realizar o pagamento acrescido das penalidades.

O parágrafo único desse art. 138 do CTN determina o limite para definição de espontaneidade capaz de aplicar o instituto. Apenas poderá alegar a existência de *denúncia espontânea* o sujeito que se apresentar ao respectivo fisco e *confessar antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração*.

Para configuração do término dessa espontaneidade, o fisco deverá lavrar termos que comprovem o início de fiscalização, notificando o sujeito passivo da atividade a ser desenvolvida (art. 196 do CTN).

Ademais, o início da fiscalização quanto a apuração de períodos ou espécies tributárias determinadas não impede a espontaneidade quanto a tributos inadimplidos de outros períodos ou mesmo de outras espécies tributárias. Ex.: Empresa fiscalizada sobre o não recolhimento da CSLL de 2015 não impede a espontaneidade quanto ao IRPJ 2014.

Por fim, quanto ao instituto da *denúncia espontânea*, o Superior Tribunal de Justiça externou importantes entendimentos, a saber:

a) Parcelamento

Segundo entendimento consolidado no STJ, o benefício da denúncia espontânea só será concedido se existir recolhimento integral do tributo inadimplido, não sendo válido o mero requerimento de *parcelamento* do débito (REsp 885.321/SP, REsp 284.189/SP, AgRg no Ag 835.110/RS).⁵

b) Multa punitiva e moratória

Contrariando os interesses das Fazendas Públicas, o STJ não realiza qualquer distinção entre multas punitivas ou moratórias na aplicação da denúncia espontânea (REsp 1.232.357/RS, EREsp 597.800/SC). Em outras palavras, a superior corte entende que o sujeito passivo ao confessar livra-se do dever de pagar penalidades punitivas (aplicadas de ofício pela administração pública ante ausência de pagamento) e/ou moratórias (administrativas relacionadas ao atraso no pagamento).

c) Obrigações acessórias

Conforme estudado em capítulo anterior, as obrigações tributárias se encontram previstas no art. 113 do CTN e se dividem em **principais**, quando relacionadas ao pagamento do próprio tributo e de penalidades, e **acessórias**, quando afetas ao cumprimento de formalidades administrativas. Se descumpridas essas formalidades (acessória), o poder público aplicará uma penalidade (principal).

Para o STJ, não seria cabível o instituto da denúncia espontânea nas obrigações acessórias, vez que seria estímulo ao descumprimento das formalidades que lhes configuram (AREsp 534.943/RS).

Em termos mais simples, se o contribuinte tiver prévio conhecimento quanto à exclusão de penalidades pelo descumprimento da obrigação acessória, provavelmente não se preocuparia com seu cumprimento.

d) Tributos declarados

Estudaremos, no capítulo seguinte, o crédito tributário e as modalidades de lançamento, entre elas aquele denominado de *lançamento por homologação*. Nessa modalidade, o próprio contribuinte realizará a declaração prévia dos fatos geradores realizados, bem como efetuará o pagamento antecipadamente do tributo (art. 150 do CTN).

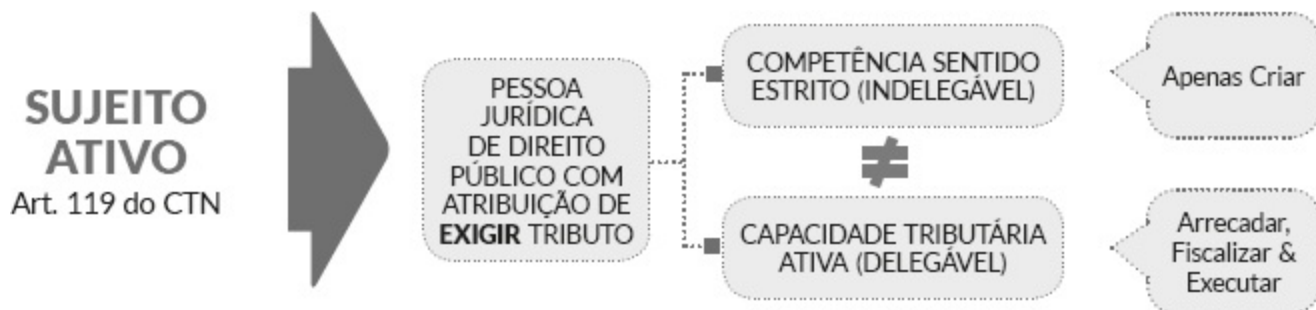
Se o limite da espontaneidade seria o conhecimento prévio do fisco, o STJ entende que a declaração realizada de maneira regular com ausência de tributo não autoriza a utilização do instituto da denúncia espontânea. Nesse sentido:



Súmula

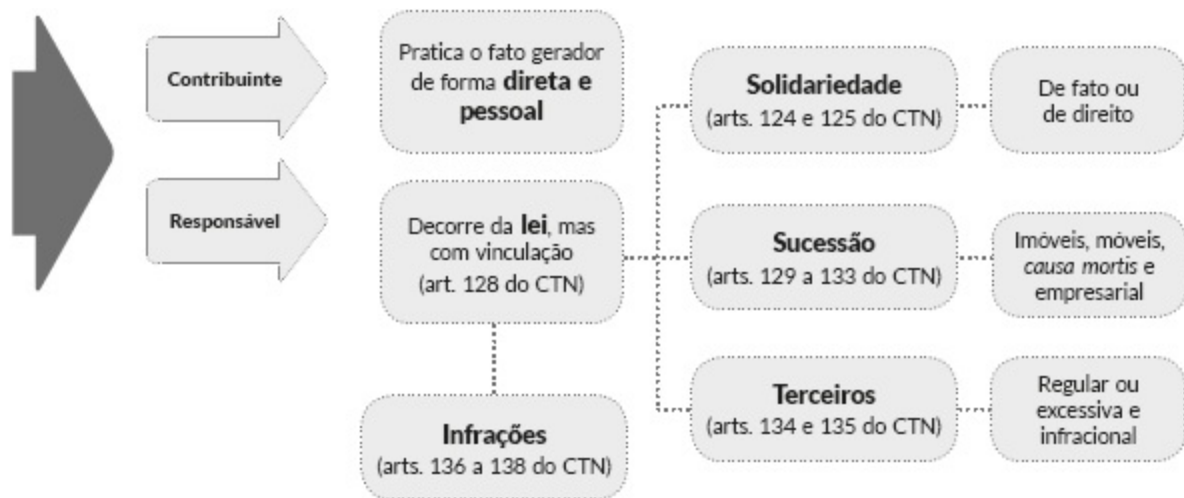
Súmula 360 do STJ – O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

11.5 ORGANOGRAMA FACILITADO DOS SUJEITOS DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CTN



SUJEITO PASSIVO

Art. 121 do CTN



QUADRO SINÓPTICO

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

ESPÉCIES DE RESPONSABILIDADE

O sujeito passivo da obrigação tributária divide-se entre **contribuinte** (aquele que pratica o fato gerador de maneira pessoal e direta) e **responsável tributário** (quando a lei atribui dever de pagamento a sujeito que não tenha praticado o fato gerador) – art. 121, parágrafo único, do CTN).

As espécies de responsabilidades poderão se enquadrar nas modalidades **por substituição** (desde o início o responsável atuará em nome do contribuinte) ou **por transferência** (iniciará com o contribuinte e algum ato ou fato jurídico vai transferir ao terceiro).

RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

Na substituição, encontraremos as seguintes modalidades:

Regressiva (para trás, antecedente, diferimento): quando a lei tributária escolhe o próximo da cadeia produtiva para responder por tributos devidos pelos seus antecessores (ex.: indústria pagando o ICMS dos pequenos produtores de alimentos da cadeia antecedente).

Progressiva (para frente, subsequente, posterior): quando a lei tributária escolher o anterior da cadeia para se responsabilizar pelo pagamento antecipado dos tributos cujo fato gerador ainda não ocorreu (ex.: indústria de bebidas que pagará antecipadamente todo o ICMS sobre a circulação do produto até o consumidor final).

RESPONSABILIDADE POR

O Código Tributário Nacional, por sua vez, estabelece espécies de responsabilidade por transferência em sucessão na aquisição de bens

TRANSFERÊNCIA	imóveis, móveis, causa mortis e empresarial.
AQUISIÇÃO DE BENS IMÓVEIS (ART. 130 DO CTN)	<p>Em regra, o adquirente responderá por débitos tributários de impostos, taxas e contribuições de melhoria incidentes sobre bens imóveis adquiridos.</p> <p>Contudo, existem duas ressalvas:</p> <ul style="list-style-type: none"> – quando constar do título de transmissão da propriedade do cartório de imóveis a prova da quitação; – a aquisição em hasta pública, pois o adquirente só responde até o limite dos valores de sua arrematação.
AQUISIÇÃO OU REMIÇÃO DE BENS MÓVEIS (ART. 131, I, DO CTN)	<p>Ao adquirir bens móveis, o adquirente também responderá por eventuais tributos sobre eles pendentes.</p> <p>No tocante a remição, considera-se a atividade em que inicialmente se oferece o bem móvel para o credor, ascendente, descendente e cônjuge, antes de oferecido ao público em hasta. Esses sujeitos ao remir o bem, pagarão os tributos devidos.</p>
CAUSA MORTIS (ART. 131, II, III, DO CTN)	<p>Havendo morte, surgirá a figura do espólio como um conjunto de bens e direito do de cujus.</p> <p>Durante o processo de inventário ou arrolamento de bens, esse espólio será considerado responsável tributário pelos débitos deixados em vida pelo falecido.</p> <p>Realizada a partilha ou adjudicação com a identificação dos herdeiros e cônjuge meeiro, a esses caberá a responsabilização pelos débitos deixados até o fim do processo de inventário, limitado ao montante do quinhão hereditário deixado para cada um deles.</p>
EMPRESARIAL	<p>Nessas espécies encontraremos os casos de:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Fusão: a empresa que resultar responderá pelos débitos deixados pela anteriores fusionadas. – Transformação: quando a nova forma societária responderá pelas dívidas da anterior. – Incorporação: a incorporadora responderá pelos tributos deixados pela incorporada.

<p>(ART. 132 E 133 DO CTN)</p>	<p>– Cisão: haverá responsabilidade solidária entre as novas empresas resultantes da cisão.</p> <p>Para os casos de aquisição de estabelecimento comercial ou fundo de comércio, a responsabilidade será do adquirente que permanecer na mesma atividade de forma:</p> <p>– integral, se o alienante encerrar a atividade; ou</p> <p>– subsidiária, se o alienante continuar exercendo atividade econômica ou iniciar em 6 meses.</p>
<p>RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS (ARTS. 134 E 135 DO CTN)</p>	<p>Específicos terceiros que, nos casos de impossibilidade de exigência do contribuinte respondem, pelos atos que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, pelos respectivos tributos (art. 134 do CTN).</p> <p>A responsabilidade passa a ser pessoal do terceiro se ele atuar de forma excessiva com infração a lei, contratos ou estatuto social (art. 135 do CTN).</p>
<p>RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES (ARTS. 136 E 137 DO CTN)</p>	<p>Em regra, será utilizado o critério objetivo, não importando se a ausência de recolhimento do tributo ocorreu por dolo ou mera culpa (art. 136 do CTN).</p> <p>Também as infrações poderão ser aplicáveis de maneira pessoal, se o agente praticar crime ou contravenção ou atuar com dolo específico (art. 137 do CTN).</p>
<p>DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ART. 138 DO CTN)</p>	<p>A responsabilização pelas infrações poderá ser afastada pela denúncia espontânea da infração, nos casos em que o fisco ainda não tinha conhecimento do fato gerador, devendo pagar apenas o tributo atualizado monetariamente e com a incidência dos juros. Em outras palavras, não haverá pagamento da multa.</p>

QUESTÕES

- Prova: CONSULPLAN – 2015 – Titular de Serviços de Notas e de Registro – TJ/MG.** A respeito da responsabilidade tributária, é correto afirmar que:

 - o espólio é pessoalmente responsável pelo pagamento dos tributos devidos pelo de cujos até a data da abertura de sucessão.
 - os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, ainda que conste do título a prova de sua quitação.
 - há responsabilidade pessoal dos sucessores a qualquer título pelos tributos devidos pelo de cujos até a data da

partilha, a qual não está limitada ao montante do quinhão do legado.

- d) de acordo com previsão expressa do Código Tributário Nacional, a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, ainda que não vinculada ao fato gerador da obrigação.

2. Prova: CONSULPLAN – 2017 – Titular de Serviços de Notas e de Registro – TJ/MG. Sobre a responsabilidade tributária dos sucessores, disciplinada no Código Tributário Nacional, analise as afirmações que seguem:

- I. São pessoalmente responsáveis o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cu até a data da abertura da sucessão, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação.
- II. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.
- III. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.
- IV. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato, subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Está correto apenas o que se afirma em:

- a) I e II.
- b) II, III e IV.
- c) I e III.
- d) II e IV.

3. Prova: FCC – 2016 – Procurador do Estado – SEGEP/MA. A responsabilidade tributária por sucessão.

- a) é pessoal do espólio pelos tributos devidos pelo de cujus, desde a data da abertura da sucessão até a data da partilha ou adjudicação; também é pessoal a responsabilidade do cônjuge meeiro e sucessores a qualquer título, nos limites da meação, do quinhão ou legado, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação.
- b) abrange o tributo e as penalidades por infração à legislação tributária porventura cometidas pelo contribuinte e que não foram pagas, desde que tenha havido transmissão de bens imóveis por ato oneroso sem prova da quitação.
- c) é absoluta no caso de aquisição de imóvel em hasta pública para o adquirente, ora arrematante, desde que não se trate de processo de falência, pois, neste caso, a responsabilidade é afastada se o adquirente for parente do falido na linha reta ou colateral até terceiro grau.
- d) é solidária com o contribuinte nas hipóteses de fusão, cisão e incorporação de empresa, salvo se havia prova de quitação dos tributos no ato e não entraram como passivo no negócio jurídico.
- e) pode ser atribuída por ato normativo e decorrer de analogia, pois existe supremacia do interesse público sobre o particular na arrecadação tributária.

4. Prova: VUNESP – 2014 – Advogado – Câmara Municipal São José dos Campos/SP. Acerca da responsabilidade tributária, é correto afirmar que são pessoalmente responsáveis, por imposição legal,

- a) o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada essa responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação.
- b) os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores.
- c) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes.
- d) os tutores, pelos tributos devidos por seus tutelados.
- e) os tabeliães, escrivães e demais serventuários, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles ou perante eles, em razão do seu ofício.

5. Prova: FUNIVERSA – 2015 – Delegado – PC/DF. Em relação à obrigação tributária, assinale a alternativa correta.

- a) É pessoalmente responsável o tabelião pelos tributos devidos em relação aos atos praticados por ele no exercício sua função.
- b) O sucessor responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente de tributo devido pelo de *cujus*.
- c) Se o locador e o locatário de determinado imóvel convencionarem contratualmente que a responsabilidade pelo pagamento do imposto predial e territorial urbano (IPTU) ficará a cargo do locatário, tal convenção particular poderá ser oposta à fazenda pública caso se pretenda posteriormente cobrar o referido imposto do locador do imóvel.
- d) Diz-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária principal quando este tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.
- e) Sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação.

6. Prova: CESPE – 2017 – Delegado de Polícia – PC/GO. São responsáveis pelos créditos tributários relativos a obrigação de terceiros, quando não for possível exigir-lhes o cumprimento da obrigação principal, independentemente de terem agido com excesso de poderes ou em desacordo com a lei, estatuto ou contrato social,

- a) os empregados.
- b) os diretores de pessoa jurídica.
- c) os representantes legais de pessoas jurídicas de direito privado.
- d) os administradores de bens de terceiros.
- e) os mandatários.

7. Prova: IESES – 2016 – Titular de Serviços de Notas e de Registro – TJ/MA. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I. Os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, perante eles, em razão do seu ofício.
- II. Os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados.
- III. O inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário.
- IV. Os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

A sequência correta é:

- a) Apenas a assertiva II está correta.
- b) Apenas as assertivas I e IV estão corretas.

- c) Apenas as assertivas I, III e IV estão corretas.
- d) As assertivas I, II, III e IV estão corretas.

8. **Prova: CESPE – 2017 – Juiz de Direito – TJ/PR.** Uma sociedade limitada, tendo declarado regularmente seus tributos deixou de pagá-los, sem que houvesse qualquer fraude ou comportamento análogo. No momento da inscrição em dívida ativa, apenas com base no inadimplemento, o sócio-gerente foi incluído como responsável pelo crédito tributário.

A respeito dessa situação hipotética e de aspectos diversos a ela pertinentes, assinale a opção correta.

- a) O sócio-gerente não responde por simples inadimplemento, devendo-lhe ser imputado, para que haja a sua responsabilização, excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sendo incabível a sua responsabilização no caso em questão.
- b) Os sócios, administradores ou não, só respondem solidariamente no caso de liquidação irregular de pessoa jurídica sendo incabível a sua responsabilização na situação em apreço.
- c) O sócio-gerente será responsável pelo crédito tributário apenas nos casos em que praticar ilícitos penais ou agir com dolo específico.
- d) No caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, os sócios, apenas com base nessa condição, respondem solidariamente pelo crédito tributário da pessoa jurídica, estando correta a responsabilização do sócio-gerente no caso em questão.

9. **Prova: FCC – 2015 – Auditor Controle Externo – TCM/GO.** O Código Tributário Nacional, no Capítulo V do Título I do seu Livro II, trata das diversas modalidades de responsabilidade tributária. De acordo com esse código,

- a) a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, dos juros de mora, de multa de mora e de atualização monetária, calculados até a data do pagamento (“denúncia espontânea ou autodenúncia”).
- b) os tutores e curadores respondem solidariamente pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados, nos atos em que intervierem ou não, ou pelas omissões de que forem responsáveis, independentemente da possibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte (“responsabilidade por sucessão”).
- c) a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos impostos devidos a partir da data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas (“responsabilidade *a posteriori*”).
- d) o adquirente ou remitente é pessoalmente responsável pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos (“responsabilidade por sucessão”).
- e) a responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações em cuja definição o dolo genérico do agente seja elementar (“responsabilidade por sucessão”).

10. **Prova: FGV – 2016 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** XYZ é um estabelecimento empresarial que foi alienado e cujo adquirente continuou a explorar a mesma atividade. Considerando que também o alienante de XYZ continuou a exercer atividade empresarial no mesmo ramo de negócio, assinale a afirmativa correta.

- a) O adquirente é integralmente responsável pelos tributos devidos até a data da alienação do estabelecimento, sem responsabilidade do alienante.
- b) O adquirente e o alienante são responsáveis, cada qual, por 50% dos tributos devidos até a data da alienação do estabelecimento.
- c) A responsabilidade pelos tributos devidos até a data da alienação é integralmente do alienante, sem responsabilidade do adquirente.
- d) Como o alienante continuou a explorar atividade empresarial, a responsabilidade do adquirente pelos tributos devidos até a data da alienação é subsidiária com o alienante.

11. **Prova: FGV – 2013 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** Pedro adquire imóvel de João, que o alugava anteriormente a uma sociedade empresária. Sobre esse imóvel estavam pendentes de pagamento os seguintes tributos: o IPTU, a Contribuição de Melhoria, a Taxa de Coleta Domiciliar de Lixo e a Taxa de Inspeção Sanitária devida pelo exercício do poder de polícia, em função da atividade ali desenvolvida. Com relação à responsabilidade tributária, assinale a afirmativa correta.
- a) Pedro só se torna responsável tributário do IPTU, da Taxa de Coleta Domiciliar de Lixo e da Contribuição de Melhoria permanecendo João como sujeito passivo da Taxa de Inspeção Sanitária.
 - b) Pedro só se torna responsável tributário do IPTU e da Taxa de Coleta Domiciliar de Lixo, permanecendo João com sujeito passivo da Taxa de Inspeção Sanitária e da Contribuição de Melhoria.
 - c) Pedro é o responsável tributário de todos os tributos, devido à sucessão imobiliária.
 - d) João continua sendo o sujeito passivo de todos os tributos, muito embora o imóvel tenha sido adquirido por Pedro.
12. **Prova: FGV – 2011 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** A Empresa ABC Ltda. foi incorporada pela Empresa XYZ Ltda., em 15/06/2011, sendo que os sócios da empresa incorporada se aposentaram 7 (sete) dias após a data da realização do negócio jurídico. Em 30/06/2011, a Fiscalização da Secretaria da Receita Federal apurou crédito tributário, anterior à data da incorporação, resultante do não recolhimento de IRPJ, CSLL, entre outros tributos devidos da responsabilidade da Empresa ABC Ltda. Pelo exposto, o crédito tributário deverá ser cobrado
- a) da Empresa XYZ Ltda.
 - b) da Empresa ABC Ltda.
 - c) dos sócios da Empresa ABC Ltda.
 - d) solidariamente da Empresa ABC Ltda. e da Empresa XYZ Ltda.

GABARITO FACILITADO

1. **Resposta: “letra a”.** Na sucessão causa mortis, o espólio será pessoalmente responsável pelo pagamento dos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão (art. 131, III, do CTN). A responsabilidade na transmissão será limitada ao montante do quinhão hereditário herdado (art. 131, II, do CTN). Constando do título a prova da quitação, a responsabilidade pela sucessão imobiliária não será aplicada ao adquirente (art. 130 do CTN).
-
2. **Resposta: “letra b”.** O único item errado foi o primeiro, pois a responsabilidade narrada será *até a data da partilha ou adjudicação*, e não a data da abertura da sucessão (art. 131, II, do CTN).
-
3. **Resposta: “letra a”.** A responsabilidade pela sucessão causa mortis se divide em duas etapas: espólio durante o processo de inventário ou arrolamento de bens e cônjuge meeiro e sucessores (herdeiros) quando ocorrer partilha ou adjudicação de bens (art. 131, II e III, do CTN). A responsabilidade pela aquisição de bens imóveis comportará exceções (art. 130, parágrafo único, do CTN). As hipóteses de sucessão empresarial apenas comportam exceções pontuais para casos de processo judicial de falência e recuperação sem indícios de fraudes (art. 133, §§ 1º e 2º, do CTN).
-
4. **Resposta: “letra a”.** Tratando-se de sucessão causa mortis, são pessoalmente responsáveis o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada essa responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação (art. 131, II, do CTN). Observe que a questão exige o aspecto de responsabilidade pessoal, apenas aplicável ao primeiro caso.
-

5. **Resposta: “letra e”.** O sujeito ativo da relação tributária não será, necessariamente, a pessoa jurídica de direito público que lhe institui. Em verdade, a sujeição ativa se caracteriza pela atribuição de exigir o tributo (art. 119 do CTN). A responsabilidade do tabelião ocorrerá de forma subsidiária (art. 134, VI, do CTN). O sucessor responderá dentro dos limites do quinhão hereditário (art. 131, II, do CTN). Em regra, convenções particulares não modificam o real devedor de tributos (art. 123 do CTN). O responsável tributário não detém relação pessoal e direta com o fato gerador, mas a lei lhe atribui tal condição de sujeição (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).
-
6. **Resposta: “letra d”.** Entre as alternativas, a única que determina a existência de responsabilidade independentemente da existência de excesso de poderes ou infração a lei é a dos administradores de bens de terceiros (art. 134, III, do CTN).
-
7. **Resposta: “letra d”.** Todas as assertivas estão corretas e dentro do capítulo correspondente a responsabilidade de terceiros (art. 134 do CTN).
-
8. **Resposta: “letra a”.** A responsabilidade pessoal dos sócios, diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica somente será caracterizada em casos de excesso de poderes, infração a lei ou estatuto social (art. 135 do CTN). O mero inadimplente do tributo não significa o cometimento de ilicitudes que justifique a responsabilização (Súmula 430 do STJ).
-
9. **Resposta: “letra d”.** O adquirente ou remitente será pessoalmente responsável pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos. Trata-se de responsabilidade pela aquisição ou remição de bens móveis (art. 131, I, do CTN). Para benefício da denúncia espontânea será necessário o pagamento do tributo, acompanhado da atualização e juros, sem a imposição de multas (art. 138 do CTN). Tecnicamente, a responsabilidade dos tutores e curadores será subsidiária, apenas aplicada quando não for possível exigir do contribuinte (art. 134, II, do CTN). A sucessão empresarial será pelos tributos até a data da mudança (fusão, transformação ou incorporação) e não a partir delas (art. 132 do CTN). A responsabilidade quanto as infrações mencionadas seria par aplicação com dolo específico e não genérico (art. 137 do CTN).
-
10. **Resposta: “letra d”.** Para os casos de responsabilidade pela aquisição de estabelecimento empresarial, se o alienante continuar explorando atividade econômica, o adquirente responderá apenas subsidiariamente pelos tributos até então devidos (art. 133, II, do CTN).
-
11. **Resposta: “letra a”.** Ao adquirir bem imóvel com dívidas tributárias, o comprador sucederá o anterior devedor (art. 130 do CTN). Atente-se que na questão houve proposital confusão com a taxa de inspeção sanitária que não se relacionava ao imóvel e sim a atividade empresarial.
-
12. **Resposta: “letra a”.** Tratando-se de incorporação de empresas, a incorporadora responde pelos tributos devidos pela empresa incorporada (art. 132 do CTN).
-

-
- ¹ O Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da decisão para apenas alcançar os fatos posteriores a conclusão do julgado; bem como os fatos anteriores já judicializados, mas ainda sem trânsito em julgado.
 - ² Inclusive se bem de família, pois a impenhorabilidade não será aplicável para execução fiscal de impostos, taxas e contribuições do próprio imóvel (art. 3º, IV, da Lei 8.009/1990).
 - ³ *Remissão* do Processo Civil não se confunde com a *Remissão* do Direito Tributário, compreendida como perdão do crédito tributário e estudada em momento posterior dessa obra (art. 172 do CTN).
 - ⁴ Conforme estudado, o menor praticante do *fato gerador* será considerado contribuinte, pois a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais (art. 126, I, do CTN).
 - ⁵ Nesse mesmo sentido, era o entendimento do extinto Tribunal Federal de Recursos: “Súmula 208 do TFR – A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea”.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

12.1 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO

12.1.1 Conceito e características do lançamento tributário

O **crédito tributário** decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139 do CTN), ou seja, corresponderá ao pagamento do **tributo ou penalidade pecuniária** (art. 113, § 1º, do CTN).

Em termos mais simples, a palavra crédito tributário equivale às prestações devidas às fazendas públicas quando determinado sujeito passivo realiza fatos geradores de tributos ou comete penalidades tributárias.

A partir do momento em que se realiza a prática dos fatos geradores, nascerá a obrigação tributária que vincula o contribuinte ou responsável a uma relação jurídica dessa natureza perante o ente político credor.

Com isso, surge a seguinte indagação: a partir de qual momento efetivamente existirá o crédito tributário?

Aplicando o art. 139 do Código Tributário Nacional, parcela da doutrina afirma que o crédito tributário nasce desde a existência da obrigação tributária e, portanto, no momento da prática do fato gerador ele já poderia ser cogitado.

Entretanto, esse parece não ser o entendimento consagrado pela legislação nacional.

Com efeito, o Código Tributário Nacional adota o **lançamento tributário** como procedimento administrativo necessário para constituição do crédito tributário, ao estabelecer:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a

aplicação da penalidade cabível.

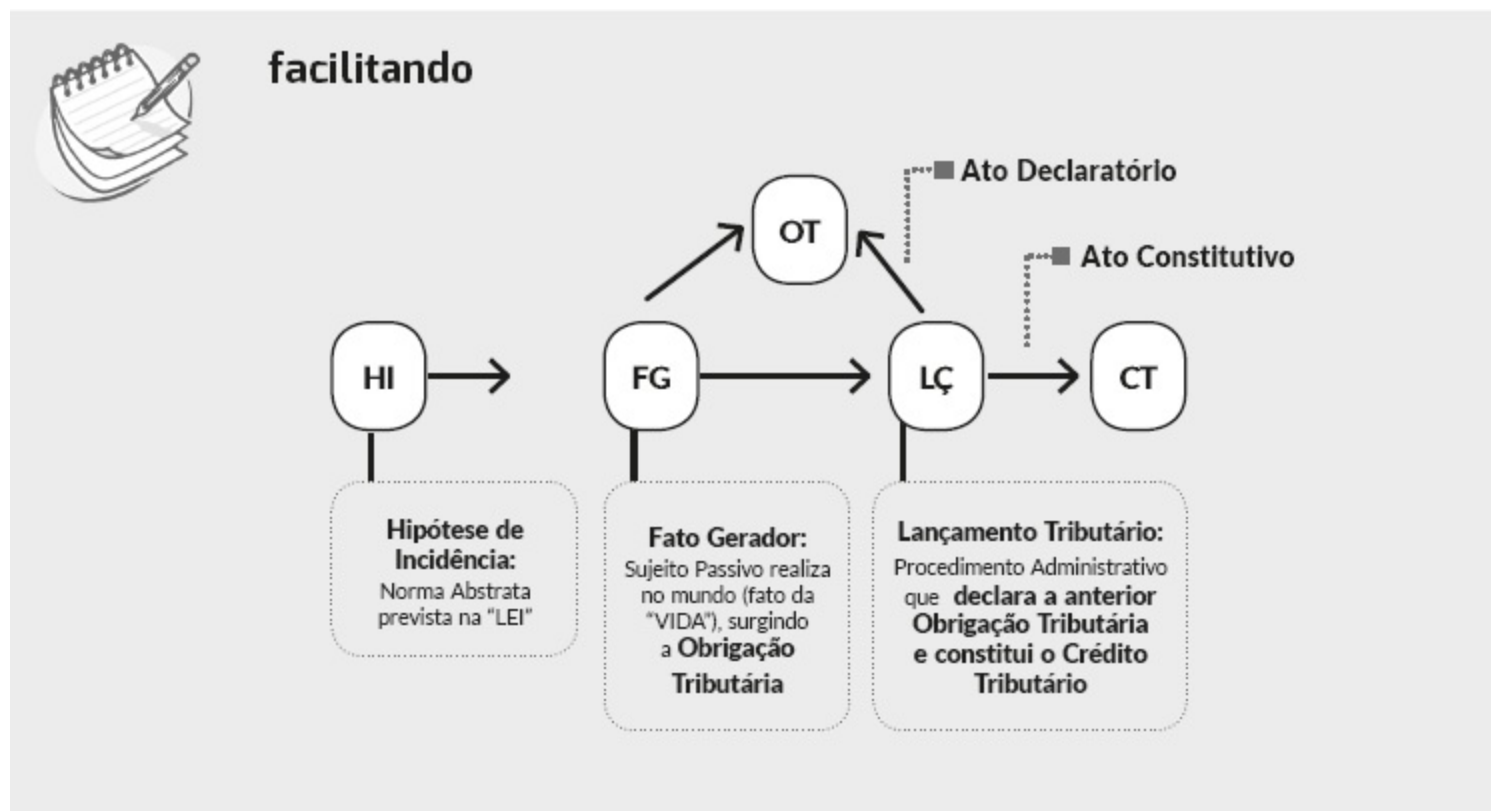
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Na redação desse dispositivo, conseguimos extrair que a autoridade administrativa terá competência para **constituir o crédito tributário pelo lançamento**, demonstrando que a opção do legislador foi separar o momento do surgimento da obrigação tributária daquele do crédito tributário.

No momento em que o contribuinte praticar o fato gerador do tributo, surgirá a concretização da obrigação tributária respectiva, mas ainda não o efetivo crédito tributário que apenas será constituído com o posterior lançamento. **O crédito tributário surge com o lançamento.**

O dispositivo citado também aduz que o lançamento tributário será utilizado como mecanismo para **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente**, quando meramente declarará a obrigação tributária surgida no momento anterior.

Desse modo, a doutrina aponta uma dupla natureza ao procedimento de lançamento: constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação tributária.



Ressalte-se que o lançamento tributário *não se presta a criar* a obrigação tributária ou o dever de pagar o tributo, pois estudamos que essa matéria será estabelecida por lei (arts. 3º, 97, I, II, e 113, § 1º, do CTN + art. 150, I, da CF). O papel do lançamento será de apenas **formalizar** a ocorrência das obrigações legais externadas no mundo real.

Essa separação entre os conceitos de crédito e obrigação tributária pode ser percebida, ainda, na redação do art. 140 do CTN ao estabelecer:

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Ainda que ocorram situações afetas à existência do crédito tributário, permanecerá a obrigação tributária inalterada, pois já regularmente declarada a relação com o fisco. A obrigação antecede o crédito e não seria modificada pela alteração desse último.

A título exemplificativo, imaginemos a concessão do benefício tributário da isenção, modalidade de exclusão do crédito tributário (art. 175 do CTN).¹ Ainda que inexista recolhimento do tributo, inegável a ocorrência do fato gerador originado de obrigações tributárias.

Valendo-se da previsão legal, adotaremos como conceito de **lançamento tributário**: *procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propondo a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN).*

Observe que, nessa conceituação, encontramos várias características, a saber:

I. **Procedimento administrativo**: apesar de o dispositivo mencionar *procedimento administrativo*, a doutrina entende se tratar de apenas único *ato administrativo* com etapas preparatórias (verificar o fato gerador, matéria tributável, calcular etc.).

Permitindo discordar, filio-me à corrente que o adota como procedimento administrativo composto por uma série de *atos* (e não apenas um único ato). Explico.

A aplicação prática desse procedimento de lançamento, no interior das fazendas públicas, será dividida em fases.

A inicial fase seria aquela denominada de “puramente administrativa” quando unilateralmente o agente do fisco realizará os procedimentos necessários ao lançamento. Seriam os atos de verificação do fato gerador, cálculo do valor supostamente devido, identificação do contribuinte, dentre outros feitos apenas pelos agentes do fisco.

Em seguida, a próxima fase seria a “litigiosa” em que, após regular notificação, o devedor tributário apresenta alguma espécie de defesa discordando da inicial fase.

Apenas após a apuração dessa defesa (ou transcorrer do prazo sem apresentá-la) é que se tornará definitivo o crédito tributário. Desse modo, compreendo-o como um conjunto de atos realizados no lançamento tributário e sua constituição definitiva.

II. **Verificar a ocorrência do fato gerador**: conforme explanado, além de ato constitutivo do crédito tributário, esse lançamento também será procedimento responsável pela declaração da anterior obrigação.

A autoridade administrativa deverá descrever com precisão o fato gerador praticado pelo sujeito passivo já no início de sua atividade, sob pena de desencadear uma série de atos indevidos e/ou eivados de nulidade.

- III. **Determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido:** a autoridade fiscal deve verificar na lei qual dos aspectos aplicáveis aquele sujeito passivo (hipótese de incidência, fato gerador, alíquotas, base de cálculo).

Em seguida, com esses dados em mãos, procederá ao cálculo do tributo devido.

- IV. **Identificar o sujeito passivo:** no momento do lançamento a autoridade administrativa deve verificar quem seria o sujeito passivo daquela obrigação realizada (entre contribuintes ou responsáveis tributários).

- V. **Propor a aplicação de penalidade cabível:** verificamos que o lançamento tributário será responsável pela constituição de todo o crédito tributário. Esse, por sua vez, equivale não apenas ao tributo, mas também a penalidade pecuniária.

Desse modo, no momento do lançamento, a autoridade administrativa também deve verificar a existência de multas tributárias, incluindo-lhes nesse procedimento.



Atenção

A doutrina aponta pela imprecisão do dispositivo normativo estampado no CTN. A autoridade Administrativa detém atribuição legal para **impor** a aplicação de eventual penalidade e não apenas **propor**.

A realização desse lançamento caberá **privativamente** a uma **autoridade administrativa fiscal**. Essa competência privativa deve ser encarada como exclusiva, não sendo possível delegação de suas atribuições.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional não determina quem seriam essas autoridades, delegando aos respectivos entes tributantes o poder de, por meio de leis próprias, elegerem específicos agentes para esse exercício no âmbito de suas competências.

Assim, não é válido lançamento tributário realizado por Promotores, Advogados Públicos, Defensores, Magistrados, dentre outros, pois não são consideradas autoridades administrativas para esse fim.

Seguindo essa linha, o Supremo Tribunal Federal entendeu que não seria possível a configuração de crime contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do crédito.



Súmula

Súmula Vinculante 24 – Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

O raciocínio é bem simples: Se o feito judicial criminal prosseguir e for concluído pela condenação do agente, ocorreria confirmação de fatos tributários antes da conclusão efetiva do lançamento.

Em outras palavras, se a ação penal tramitar e for julgada procedente, antes de terminado o lançamento administrativo, o Magistrado estaria, indiretamente, afirmando a existência de fatos geradores (realizando papel da autoridade administrativa).

Dessa forma, a competência para realização do lançamento tributário deve ser efetivada pela autoridade administrativa fiscal competente, designada por lei. Não haverá crédito tributário antes da apreciação dessa autoridade.

Com aparente discordância, o Superior Tribunal de Justiça passou a entender que, uma vez declarado débitos tributários e não pagos pelo próprio contribuinte, estaria constituído o crédito, sem necessidade de posterior atividade do fisco.



Súmula

Súmula 426 do STJ – A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Apesar dessa posição tomada pela corte, a atividade de lançamento tributário continua sendo **privativa** da autoridade administrativa. A intenção foi apenas de otimizar as atividades das fazendas públicas diante do cenário de aparente confissão do próprio devedor.

Designado quem seria a autoridade administrativa responsável, sua atividade deve ser realizada de maneira vinculada e obrigatória, sob pena de responder funcionalmente (art. 142, parágrafo único, do CTN).

Logo no início dessa obra, verificamos o conceito de tributo (art. 3º do CTN) e, entre seus elementos, identificamos que a atividade de cobrança será *plenamente vinculada*, significando que os agentes do fisco não devem atuar com desvio da lei ou abuso de autoridade, nem mesmo atuar de maneira negligente ou discricionária.

O crédito tributário é classificado como *público* e utilizado em benefício de toda a coletividade na consecução de serviços públicos. Não pode a autoridade administrativa deixar de recolher tributos devidos, ocasionando prejuízos para estrutura estatal.

Por fim, conforme o art. 141 do Código Tributário Nacional, uma vez constituído o crédito tributário pelo lançamento, ele somente poderá ser **modificado ou extinto**, bem como ter sua exigibilidade **suspensa ou excluída**, nos casos previstos no próprio código, fora dos quais não poderão ser dispensados, sob pena de responsabilização do agente.

12.1.2 Legislação aplicável ao lançamento e taxa de câmbio

Conforme estudado, a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, sendo declarada no momento posterior do lançamento tributário.

Diante dessa circunstância, a lei que será aplicada ao lançamento tributário será aquela vigente no anterior momento do fato gerador da obrigação. Em outras palavras, se o lançamento declara situação anterior, deverá se reportar à lei da época, no momento de incidência dos tributos (art. 144 do CTN).

Esse entendimento foi explorado no estudo dos princípios tributários com a **irretroatividade**, por meio da qual seria vedada a cobrança de tributos em relação aos fatos geradores ocorridos antes do início da vigência das leis que lhes houverem instituído ou aumentado (art. 150, III, “a”, da CF).

O mesmo raciocínio também se encontra na legislação tributária, determinando sua aplicação imediata aos fatos geradores futuros e aos pendentes (art. 105 do CTN). Essa regra, entretanto, comportará exceções que autorizam a retroação da norma para interpretar ou quando não definitivamente julgado: deixar de definir como infração ou contrário a ação ou omissão, bem como lhe comine penalidade menos severa que a vigente na época do fato gerador (art. 106 do CTN).

Utilizando-se dessas previsões, a doutrina conclui que a definição do elemento **material** da tributação, tributo e penalidade tributária (direito material) reger-se-á pela máxima da irretroatividade, de modo que no lançamento tributário será aplicada a lei da época do fato gerador, ainda que posteriormente tenha sido revogada ou modificada.

A título de exemplo, determinado sujeito realiza fato gerador de **ISSQN** sob a vigência da lei 1 (L¹) prevendo alíquota de 4% (quatro por cento). Por meio de regular alteração legislativa, a lei 2 (L²) majorou a alíquota do imposto para 6%.

Ainda que o fato gerador anterior venha a ser lançado já sob vigência da L², aplicar-se-á a alíquota de 4% vigente na L¹.

Em suma, retirando as exceções legais (art. 106 do CTN), no lançamento posterior, a legislação tributária **material** aplicada será a anterior do momento do fato gerador, ainda que revogada ou modificada (art. 144 do CTN).

Entretanto, situação diversa será vislumbrada quanto a aplicação da legislação **formal** tributária

(direito formal). Essa espécie de legislação se preocupará com as formalidades administrativas de processamento, fiscalização, investigação, dentre outras que não correspondam propriamente ao tributo ou penalidade (direito material).

Nessa situação, será possível a aplicação de posterior legislação que tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto para atribuir responsabilidade para terceiros (art. 145, § 1º, do CTN).

Se no momento de lançamento tributário já estiver vigente nova legislação, aumentando esses poderes de fiscalização e investigação ao fisco, poderá ser aplicado de imediato aos fatos geradores que ocorreram anteriormente. Percebam que o tributo e penalidades aplicáveis (legislação material) não estariam sendo afetadas pelo aumento desses poderes das Fazendas Públicas (legislação formal).



Atenção

Aqui a permissão de retroação só se relaciona ao elemento formal, sendo expressamente proibida a retroação de norma que atribua responsabilidade para terceiros, pois se trata de verdadeira modificação material.

Em se tratando de impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido, não será utilizada a regra geral aqui estudada (art. 145, § 2º, da CF).

Explique-se melhor: os impostos lançados por período certo de tempo são aqueles que se repetem no tempo em data previamente determinada. Nesse contexto, a eles serão aplicáveis disciplinamento da própria lei que lhes instituir.

A título de exemplo, o IPVA e IPTU se renovam todos os anos e as respectivas leis Estaduais e Municipais costumam definir como fatos geradores todo 1º de janeiro de novo ano, regendo-se, então, pela lei vigente nessa data.

Ademais, em se tratando de aplicação tributária sobre valores em moeda estrangeira e não existindo lei dispendo de forma diversa, no momento do lançamento será realizada a conversão em moeda nacional utilizando-se o **câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação** (art. 143 do CTN).

Desse modo, ainda que ocorra variação cambial (maior ou menor percentual), a regra determina a utilização daquela existente no momento do fato gerador. O fisco poderá não aplicar essa norma se lei for editada em sentido contrário.

12.1.3 Alteração e modificação do lançamento

Seguindo a natural linha de cobrança dos tributos, após a realização do lançamento tributário e, conseqüente, constituição do crédito, o poder público irá comunicar os contribuintes do procedimento realizado, determinando o prazo para recolhimento da exação.

Entretanto, segundo a previsão contida no art. 145 do Código Tributário Nacional, o lançamento realizado ainda poderá ser modificado em três situações, a saber:

- I. **Impugnação do sujeito passivo:** nosso ordenamento jurídico consagra a existência do contraditório e ampla defesa em sede de processos judiciais ou administrativos (art. 5º, LV, da CF), de modo que o contribuinte poderá apresentar impugnação ao lançamento efetuado ainda na própria administração pública fiscal.

Se no julgamento da impugnação, as autoridades fiscais verificarem erro total ou parcial no lançamento outrora efetuado, será ele anulado ou modificado.

- II. **Recurso de ofício:** de forma semelhante ao “reexame necessário” do processo civil, o recurso de ofício se caracteriza nas situações desfavoráveis para o fisco tomadas em 1ª instância administrativa julgadora.

Quando a impugnação do contribuinte for julgada procedente (contrária à vontade do próprio fisco), a respectiva lei do Processo Administrativo Tributário – PAT poderá determinar a remessa dos autos a um 2º grau recursal para confirmação da decisão tomada na 1ª instância julgadora. Após segunda apreciação, também haverá modificação do lançamento tributário.

Atente-se para não confusão desse recurso de ofício com o voluntário.

O recurso voluntário é aquele que pode ser apresentado pelo contribuinte quando a decisão tomada na 1ª instância administrativa não lhe for inteiramente favorável, remetendo os autos para 2ª instância julgadora. Tal recurso também poderá modificar o lançamento efetuado, mas se encaixa na anterior situação denominada “impugnação do sujeito passivo”.

- III. **Iniciativa de ofício da autoridade administrativa:** também será permitida a modificação ou anulação do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, sempre que necessário para correção de imprecisões ou ilegalidades que viciam o procedimento. Conforme será estudado no tópico seguinte, essa correção será realizada por meio do lançamento de ofício (art. 149 do CTN).



Atenção

Essas espécies de modificações estudadas se referem a medidas excepcionais tomadas

após o encerramento do procedimento de lançamento com a notificação do sujeito passivo. As Fazendas Públicas estarão livres para realizar qualquer modificação no procedimento de lançamento se ele ainda não estiver finalizado ou ainda não exista notificação do sujeito passivo.

Ademais, também não será possível a modificação do lançamento já realizado valendo-se de novos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa. Nesses termos, aduz o art. 146 do Código Tributário Nacional:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A doutrina consagrou a separação entre expressões “erro de direito” e “erro de fato” para melhor explicar o dispositivo.

Uma vez realizado o lançamento tributário, não poderá a autoridade administrativa alegar posteriormente “erro de direito” para modificar critérios jurídicos já utilizados, apenas podendo-lhes aplicar para os próximos fatos geradores.

A título de exemplo, imaginemos uma determinada mercadoria que antes era classificada e tributada como brinquedo e, posteriormente passou a ser considerado artesanato doméstico. Os lançamentos já realizados pela anterior classificação (brinquedo) não serão revisados para enquadrá-lhes nessa nova (artesanato), reservando sua aplicação apenas aos futuros fatos geradores.

Nesse sentido, o extinto Tribunal Federal de Recursos sumulou:



Súmula

Súmula 227 do TFR – A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.

Situação oposta se verifica no “erro de fato”, pois esse autoriza a modificação do lançamento outrora realizado como forma de corrigir alguma incorreção ou vício, valendo-se de critérios meramente objetivos.

Como exemplo, uma mercadoria enquadrada como motocicleta quando se tratava de bicicleta. Verificado o erro/vício, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar a correção, uma vez que não se trata de nova interpretação jurídica.

12.2 MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Superada a conceituação de crédito tributário e sua origem no lançamento, a importância agora se volta na identificação das modalidades de lançamento existentes no nosso ordenamento.

Verificamos, no tópico anterior, que a competência para realização do lançamento será conferida pelas leis dos entes a uma autoridade administrativa fiscal de forma privativa/exclusiva, não comportando delegação desse poder-dever.

Entretanto, essa competência privativa/exclusiva não impede a participação do próprio contribuinte na atividade de lançamento, obtendo com sua colaboração na atividade da autoridade administrativa.

Pois bem. As identificações das modalidades de lançamento tributário se distinguirão exatamente pelo tamanho da participação desse sujeito passivo, subdividindo-se em:

- a) Lançamento de Ofício = Apenas participação do fisco.
- b) Lançamento por Declaração = Participação conjunta do fisco e contribuinte.
- c) Lançamento por Homologação = Maior participação do próprio contribuinte.

Parcela da doutrina apontará o “Lançamento por Arbitramento” (art. 148 do CTN) como uma quarta modalidade. Manteremos a corrente tradicional que determina a modalidade *Arbitramento como subdivisão da Declaração*.

12.2.1 Lançamento de ofício

O **lançamento de ofício**, também denominado de lançamento direto, se caracteriza quando todos os atributos do lançamento tributário serão realizados pela própria autoridade administrativa.

Em termos mais detalhados, o agente do fisco (normalmente auditores) realiza a fiscalização e verificação do fato gerador, identificando o contribuinte e a matéria tributável, calculando o montante do tributo e penalidade cabíveis, dentre outras atribuições.

Com base em informações próprias, o fisco realiza todos os elementos do lançamento tributário constantes no art. 142 do Código Tributário Nacional. O sujeito passivo (contribuinte ou responsável) apenas receberá a notificação para pagamento dos valores devidos.

No art. 149 do código encontraremos o rol de matérias afetas ao lançamento de ofício, a saber:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Observando a previsão legal, percebe-se que a utilização do lançamento de ofício será efetuada de forma original quando a lei adotar como modalidade para aquele tributo (inciso I) ou como mecanismo para corrigir erros, falsidades, omissões, inexatidões, fraudes, simulações praticadas pelos sujeitos em outras espécies de lançamento (incisos II a IX).

Como exemplos de tributos originalmente adotantes da modalidade ora estudada, citamos o IPTU e IPVA, onde o Município e Estado, respectivamente, realizarão unilateralmente a verificação do fato gerador e cálculo dos valores devidos sem a participação dos contribuintes.

Ademais, o parágrafo único do art. 149 do CTN determina que fisco apenas poderá realizar a revisão do lançamento se não ultrapassado o seu prazo decadencial de constituição, a ser estudado posteriormente no capítulo de extinção do crédito tributário.

12.2.2 Lançamento por declaração e arbitramento

O **lançamento por declaração**, também denominado de lançamento misto, caracteriza-se pela divisão das atribuições do lançamento tributário entre a fazenda pública e o sujeito passivo.

O papel do contribuinte/responsável/terceiro estaria na identificação do fato gerador da tributação e sua declaração ao fisco para que esse último identifique a matéria tributária, calcule o

tributo e eventual penalidade, finalizando o lançamento com a notificação do devedor para pagamento.

A nomenclatura “lançamento misto” ajuda na compreensão dessa modalidade, vez que se caracteriza pela atuação *mista* dos sujeitos ativo e passivo da relação tributária.

Segundo o art. 147 do CTN, *o lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

A título de exemplo, a incidência do Imposto sobre a Transmissão onerosa de Bens Imóveis (ITBI) será realizada com base na declaração da operação e valor do imóvel pelos sujeitos passivos (comprador ou vendedor), realizando a autoridade administrativa a análise e cálculo do valor devido.

Uma vez realizada a declaração pelo sujeito passivo ou terceiro, só será admitida modificação que vise reduzir ou excluir tributo se comprovado o erro que lhe originou, além de antes da finalização do procedimento pelo fisco com a notificação (art. 147, § 1º, do CTN). Relembrando a modalidade anterior, ocorrendo erros na declaração, a autoridade administrativa competente para revisão deverá retificá-los de ofício (art. 147, § 2º, do CTN).

Conforme mencionado no começo desse capítulo, a doutrina diverge quanto à existência de uma quarta modalidade de lançamento tributário denominada de “lançamento por arbitramento” quando a autoridade administrativa definirá valores em decorrência de omissões ou ausência de boa-fé por parte das declarações prestadas pelo contribuinte ou terceiro. Nesse sentido, designa o art. 148 do CTN:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Não se trata de punição, mas apenas do dever legal da autoridade administrativa em realizar busca da verdade real no direito tributário, procedendo com critérios de fiscalização para se chegar no correto valor da exação. Os valores *serão arbitrados sem serem arbitrários*, devendo o agente do fisco tomar as necessárias prudências nessa atividade.

Se nessa atividade de investigação for possível a correta identificação dos fatos geradores e valores devidos pelo contribuinte, a autoridade não deverá proceder ao arbitramento e sim realizar o lançamento de ofício desses valores, insistindo não se tratar de modalidade punitiva.

Portanto, estaríamos diante de um híbrido, aplicando-se previsões do lançamento por declaração

(art. 147 do CTN) e de ofício (art. 149 do CTN), inserido legalmente entre essas modalidades (art. 148 do CTN).

Ademais, o sujeito poderá contestar, em processo judicial ou administrativo, o arbitramento eventualmente realizado, garantindo-lhe o direito ao contraditório e ampla defesa.

12.2.3 Lançamento por homologação

O **lançamento por homologação**, também denominado de “autolançamento”, se caracteriza pela maior participação do próprio sujeito passivo nas características que envolvem o procedimento de lançamento tributário.

Em termos mais simples, será o próprio contribuinte que verificará o cometimento do fato gerador e fará sua declaração,² procederá ao cálculo do tributo devido e eventual penalidade, bem como **realizará o pagamento antecipado dos valores**, cabendo as fazendas públicas a posterior verificação e fiscalização daquilo recolhido com a consequente homologação.

Sua previsão legal se encontra no art. 150 do CTN ao estabelecer:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Observe que a autoridade administrativa permanecerá com a competência privativa/exclusiva em realizar o lançamento, pois detém o poder para realizar a “palavra final” quanto à correção do pagamento antecipado. O crédito tributário apenas será considerado extinto com a posterior homologação do lançamento, podendo ocorrer das seguintes maneiras (art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN):

- a) **Homologação expressa:** a Fazenda Pública expressamente realizará, no prazo de 5 (cinco) anos, a verificação e homologação dos valores antecipadamente recolhidos. Esse prazo poderá ser modificado apenas por lei complementar, pois também será considerado prazo decadencial no entendimento do STJ e STF (art. 146, III, “b”, do CTN + REsp 869.923/SC + REsp 1.127.730/PR + Súmula Vinculante 8).
- b) **Homologação tácita:** transcorrido o prazo para homologação sem que a respectiva Fazenda Pública lhe realize expressamente, considerar-se-á tacitamente homologada.

Desse modo, aplicando-se a regra do CTN, ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, estará o lançamento homologado e extinto o crédito tributário de forma tácita.

Entretanto, se o contribuinte atuar de forma dolosa, fraudulenta ou simulada, não haverá aplicação tácita da homologação, devendo o fisco efetuar o *lançamento de ofício* (art. 149 do CTN).

A compreensão de que apenas com a atividade da autoridade administrativa fazendária estará concluído o lançamento também poderá ser verificado nos §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Dessa forma, em um primeiro momento, de nada importa os atos anteriores praticados pelo sujeito passivo ou terceiro e sim o ato de homologação da Fazenda Pública.

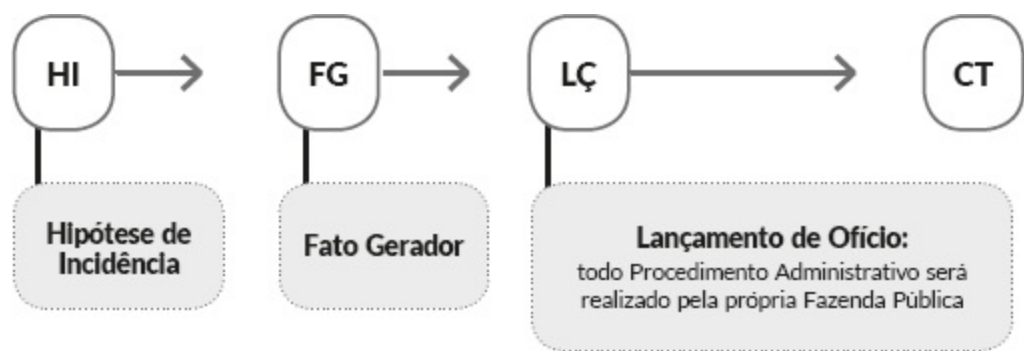
Entretanto, se na atividade de verificação do pagamento a autoridade apurar existência de saldo devedor, poderá utilizar-se de informações anteriores.

Por fim, insta mencionar que essa modalidade de lançamento tributário vem ganhando destaque, uma vez que transfere grande parte dos encargos ao próprio contribuinte, desafogando a administração tributária e otimizando a atividade de arrecadação. Como exemplos, podemos citar o ICMS Estadual, ISSQN Municipal, IR Federal, dentre outros.

12.3 ORGANOGRAMA FACILITADO DAS MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Facilitando as modalidades de lançamento, teríamos:

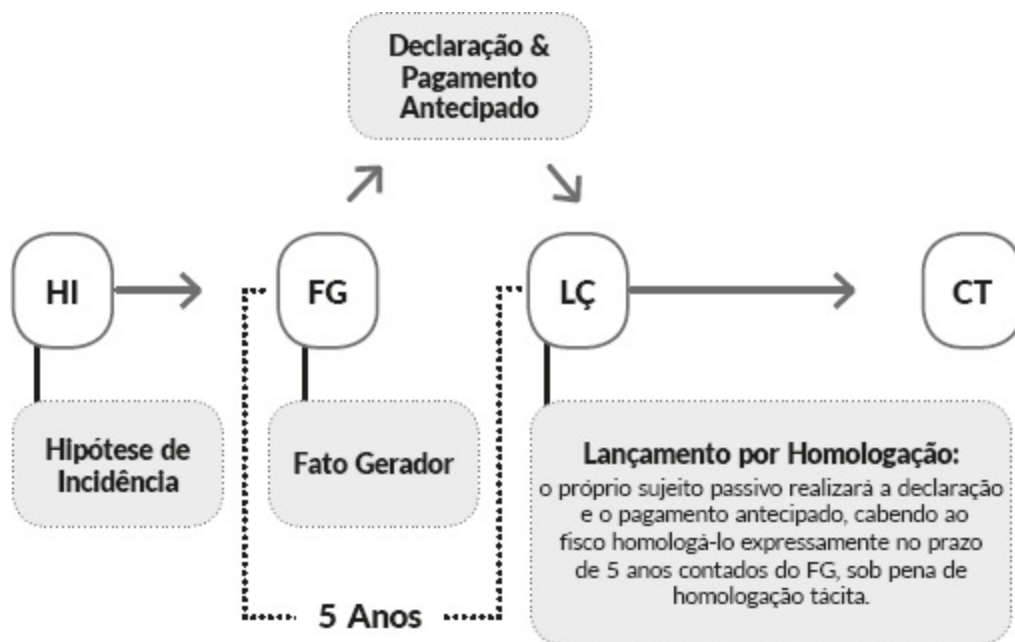
a) Lançamento de Ofício (*Direto*)



b) Lançamento por Declaração (*Misto*)



c) Lançamento por Homologação (*Autolançamento*)



QUADRO SINÓPTICO

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

CONCEITO

A expressão **crédito tributário** decorre da **obrigação tributária principal** e teria sua mesma natureza, de modo a compreender **o tributo e a penalidade tributária** (art. 113, § 1º, do CTN). Sua constituição nascerá do lançamento tributário (art. 139 do CTN).

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Consiste no procedimento administrativo responsável pela verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, identificação da matéria tributária e do sujeito passivo, bem como o cálculo do montante do tributo e da respectiva penalidade (art. 142 do CTN).

LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Valendo-se do princípio da irretroatividade (art. 150, III, “a”, da CF e art. 105 do CTN), no posterior lançamento tributário a autoridade administrativa competente deverá aplicar a legislação vigente na época do anterior fato gerador, ainda que posteriormente revogada ou modificada (art. 144 do CTN).

Se necessária conversão de moeda estrangeira, também será utilizado o câmbio do momento do fato gerador (art. 143 do CTN).

Entretanto, nova legislação meramente formal poderá ser utilizada no momento da realização do fato gerador (art. 144, § 1º, do CTN), além das retroações já permitidas na legislação material (art. 106 do CTN).

Uma vez finalizado o lançamento com a notificação ao contribuinte, a

**ALTERAÇÃO &
MODIFICAÇÃO DO
LANÇAMENTO**

modificação só será permitida por meio de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e nos casos de iniciativa de ofício do fisco (art. 145 do CTN).

No “erro de direito” não será possível o refazimento de lançamento já realizado para lhe modificar critérios jurídicos (art. 146 do CTN).

**MODALIDADES DE
LANÇAMENTO**

As modalidades de lançamento tributário dividem-se em:

- Ofício (art. 149 do CTN);
- Declaração (art. 147 do CTN);
- Homologação (art. 150 do CTN).

Ressalte-se que parcela da doutrina defende a existência da quarta modalidade de lançamento na existência do arbitramento (art. 148 do CTN).

**LANÇAMENTO DE
OFÍCIO**

Também denominado de Direito, se caracteriza quando apenas o fisco realizará os procedimentos necessários ao lançamento. O contribuinte não participará dessa modalidade (ex.: IPTU e IPVA).

**LANÇAMENTO POR
DECLARAÇÃO**

Usualmente conhecido como misto, configura-se pela atividade conjuntamente desenvolvida pelo sujeito passivo (verificando a ocorrência do fato gerador e declarando ao fisco) e do sujeito ativo que utilizará as informações para calcular o tributo e eventual penalidade devida, ultimando os atos do lançamento (ex.: II, IE, ITBI).

**LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO**

Conhecido como “autolancamento”, perfaz-se quando o próprio sujeito passivo passa a exercer a maioria dos procedimentos necessários ao lançamento tributário, realizando a declaração, calculando o tributo e penalidade, e realizando o pagamento antecipado dos valores devidos. O papel do fisco se resumiria em verificar a legalidade no pagamento e homologá-la no prazo de 5 (cinco) anos (ex.: ICMS, ISS, IR).

QUESTÕES

1. Prova: CONSULPLAN – 2015 – Titular de Serviços de Notas e de Registro – TJ/MG. É correto afirmar que o lançamento, disciplinado pelo Código Tributário Nacional:
- a) não é ato privativo da autoridade administrativa e pode, portanto, ser delegado ao contribuinte.
 - b) é um procedimento administrativo facultativo.
 - c) é um procedimento administrativo discricionário.

d) é um procedimento administrativo por meio do qual a autoridade fiscal pode aplicar penalidade.

2. Prova: CONSULPLAN – 2017 – Titular de Serviços de Notas e de Registro – TJ/MG. Acerca da constituição do crédito tributário, à luz das disposições do Código Tributário Nacional, é INCORRETO afirmar que:

- a) A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.
- b) O lançamento regularmente notificado pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo.
- c) O lançamento rege-se pela lei vigente na data de sua efetivação.
- d) A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídico adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

3. Prova: Instituto Excelência – 2017 – Procurador Jurídico – SAAE de Barra Bonita/SP. Segundo o Código Tributário Nacional na seção II modalidades de lançamento podemos dizer que o lançamento é efetuado:

- a) O lançamento é efetuado com base na retificação da declaração por iniciativa do sujeito ativo e passivo quando vis excluir os tributos.
- b) O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos casos quando a lei determina, ou quando a declaração não seja prestada por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária.
- c) O lançamento é efetuado nas declarações de terceiro quando o mesmo presta informações aos sujeitos ativos e passivo sobre as efetivações.
- d) O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

4. Prova: CEC – 2014 – Procurador Municipal – Prefeitura de Piraquara/PR. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Sobre o lançamento tributário, é correto afirmar:

- a) O lançamento reporta-se à data da ocorrência da declaração da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda q posteriormente modificada ou revogada.
- b) O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeitc passivo, recurso de ofício e iniciativa de ofício da autoridade administrativa.
- c) Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamer far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio o momento do pagamento da obrigação.
- d) A atividade administrativa de lançamento é vinculada mas não obrigatória, acarretando em algumas hipóteses de pena de responsabilidade funcional.
- e) O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever c antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, fica dispensada da homologação.

5. Prova: VUNESP – 2014 – Procurador Jurídico Legislativo – Câmara Municipal de Sertãozinho/SP. Excetuando-s os impostos lançados por períodos certos de tempo, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se, regra geral, pela lei vigente na data da:

- a) constituição do crédito tributário
- b) ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.
- c) constituição definitiva do crédito tributário

- d) extração da Certidão de Dívida Ativa.
- e) inscrição do crédito na Dívida Ativa.

6. Prova: VUNESP – 2015 – Assessor Jurídico/Procurador – Prefeitura de Caieiras/SP. Nos termos do Código Tributário Nacional, o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Referido prazo conta-se:

- a) da constituição do crédito tributário.
- b) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.
- c) da ocorrência do fato gerador.
- d) da notificação para pagamento.
- e) do mesmo dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.

7. Prova: FCC – 2015 – Procurador Autárquico – MANAUSPREV. O Código Tributário Nacional contém normas jurídicas atinentes ao lançamento e ao crédito tributário. De acordo com esse código, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de:

- I. iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.
- II. qualquer situação que suspenda a exigibilidade do crédito tributário.
- III. recurso de ofício.
- IV. impugnação oferecida pelo sujeito passivo.

Está correto o que se afirma APENAS em

- a) II e III.
- b) II, III e IV.
- c) I e II.
- d) I e III.
- e) I, III e IV.

8. Prova: FCC – 2015 – Juiz – TJ/GO. Segundo o Código Tributário Nacional é possível a revisão do lançamento com a consequente modificação do crédito tributário, de ofício pela autoridade administrativa. Neste caso:

- a) é situação específica da modalidade de lançamento por homologação, quando o sujeito passivo já fez o pagamento antecipado, prestou as declarações necessárias e o Fisco vai homologar ou não o pagamento.
- b) somente é possível a revisão do lançamento na modalidade de lançamento de ofício.
- c) o lançamento somente pode ser revisto de ofício enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.
- d) admite-se apenas a revisão de ofício nas hipóteses de lançamento por declaração, quando se comprove que houve dolo, fraude ou simulação.
- e) se o lançamento foi de ofício não cabe sua revisão pela autoridade administrativa, tendo em vista que a mesma já exerceu seu direito à fiscalização do fato gerador.

GABARITO FACILITADO

1. **Resposta: “letra e”.** O conceito de lançamento tributário encontra-se expressamente previsto no art. 142 do CTN. Entre suas características, registra-se a in delegabilidade, atividade vinculada e possibilidade quanto a aplicação de penalidades.

2. **Resposta: “letra c”.** A única alternativa errada é aquela que afirma aplicação da lei vigente na data do lançamento tributário. Em verdade, no momento do lançamento tributário será utilizada a lei da época do fato gerador (art. 144 do CTN).

3. **Resposta: “letra d”.** A questão aborda o conceito utilizado para o lançamento por declaração (art. 147 do CTN). Também denominado de misto, configura-se exatamente pela participação do sujeito passivo na atividade de lançamento, declarando ao fisco os fatos geradores praticados.

4. **Resposta: “letra b”.** As hipóteses de modificação do lançamento tributário, após regular notificação ao sujeito passivo dividem-se em impugnação, recurso de ofício e a iniciativa de ofício da autoridade administrativa (art. 145 do CTN). A legislação e o câmbio aplicáveis ao lançamento serão aqueles vigentes na época do fato gerador (arts. 143 e 144 do CTN). A atividade de lançamento será vinculada e obrigatória (art. 3º e 142 do CTN). No lançamento tributário por homologação será necessário a atividade do fisco cancelando o pagamento antecipado, de forma expressa ou tácita (art. 150 do CTN).

5. **Resposta: “letra b”.** Em regra, a legislação aplicável ao lançamento tributário será aquela vigente na época do fato gerador dos tributos, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art. 144 do CTN).

6. **Resposta: “letra c”.** O prazo para realização da homologação expressa será decadencial de 5 (cinco) anos, contados da prática do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

7. **Resposta: “letra e”.** O único item incorreto é aquele que afirma modificação do lançamento pela mera suspensão da exigibilidade do crédito tributário. As modalidades de modificação estão estampadas no art. 145 do CTN.

8. **Resposta: “letra c”.** A possibilidade de revisão do lançamento, por parte do poder público, somente poderá ser realizada de ofício enquanto ainda não encerrado o direito da fazenda pública (art. 149, parágrafo único, do CTN).

-
- ¹ O estudo da isenção tributária será melhor aprofundado em capítulo próprio sobre exclusão do crédito tributário (Capítulo 15).
- ² A semelhança do *lançamento por declaração* (art. 147 do CTN), no *lançamento por homologação* (art. 150 do CTN) também existirá declaração dos fatos geradores praticados. Assim, atente-se para indevidas conclusões que afirmam apenas existir declaração no “*lançamento por declaração*”.

SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

13.1 CARACTERÍSTICAS GERAIS

O crédito tributário constituído pelo lançamento poderá ser exigido imediatamente do contribuinte ou responsável tributário, respeitando-se prazo para recolhimento da exação sem os encargos oriundos da mora.

Entretanto, o Código Tributário Nacional elenca situações onde esse crédito tributário ficará com sua exigibilidade *suspensa*, obstando as Fazendas Públicas de realizarem atos que importem cobrança de valores. Não se trata de medida que vise a desconstituição direta do crédito tributário, que permanece certo e líquido, apenas restando suspensa sua exigibilidade.

Segundo determina o art. 151 do CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – **M**oratória;

II – o **DE**pósito do seu montante integral;

III – as **RE**clamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a **CO**ncessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a **CO**ncessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o **PAR**celamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.



facilitando

Facilitando nosso estudo, uma das formas de memorizar as hipóteses de suspensão é lembrar-se da frase:

“REDE e COCO PARa Mim

RE: REclamações e Recursos Administrativos

DE: DEpósito Integral

CO: COncessão Liminar

CO: COncessão Tutela

PARa: PARcelamento

M: Moratória

Esse rol de modalidades apresentado se classifica como *taxativa*, pois o art. 141 do Código Tributário Nacional determina que as hipóteses de suspensão, extinção ou exclusão do crédito tributário apenas seriam essas estudadas no próprio diploma. Nesse mesmo sentido, verificamos também que a legislação tributária que disponha sobre suspensão e exclusão do crédito tributário deverá ser interpretada de forma literal (art. 111, I, do CTN), não comportando extensões para enquadramento de outras modalidades senão as elencadas no código.

Apesar dessas modalidades de suspensão normalmente ocorrerem quando já constituído o crédito tributário, em algumas situações poderão existir em momento anterior ao próprio lançamento tributário. A liminar no Mandado de Segurança ou a antecipação dos efeitos tutela em sede de ordinária ação declaratória seriam bons exemplos de medidas suspensivas prévias a própria constituição do crédito, já que aplicáveis antes do lançamento tributário.

Contudo, a atribuição da suspensão apenas atingirá a exigibilidade do crédito e não sua constituição, devendo o fisco proceder normalmente ao lançamento como forma de prevenir a ocorrência da decadência tributária (estudada no capítulo posterior como prazo para constituição do crédito estabelecida no art. 173 do CTN).

Em termos mais simples, as Fazendas Públicas deverão constituir seus créditos tributários com a atividade de lançamento, ainda que a exigibilidade esteja suspensa, para não correr o risco de perder esse direito pela decadência (EResp 572.603/PR, REsp 260.040/SP). O crédito nascerá, contudo, com sua exigibilidade suspensa.



Jurisprudência

Tributário. ICM. Decadência. Prazo quinquenal. Mandado de segurança. Medida liminar.

Suspensão do prazo. Impossibilidade. 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos. 2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. **3. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar.** 4. Recurso especial provido (STJ, REsp 200000500020, 2ª Turma, Castro Meira, DJ 14.12.2006, p. 330).

O parágrafo único do art. 151 do Código Tributário Nacional determina que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (obrigação principal) não implicará na dispensa das formalidades que compõem as obrigações acessórias.

Assim, por exemplo, ainda que a liminar em Mandado de Segurança suspenda a exigência de valores do ICMS de determinado contribuinte, não haverá dispensa no seu dever de manutenção de livros e escriturações fiscais.

Superado os elementos gerais, passemos agora ao estudo das espécies de suspensão elencadas no Código Tributário Nacional.

13.2 ESPÉCIES

13.2.1 Moratória

A **moratória** se caracteriza pela **dilação de prazo** para recolhimento do tributo concedida pelas Fazendas Públicas em específicas conjunturas econômicas ou sociais. Tem previsão expressa nos arts. 152 a 155 do Código Tributário Nacional, disciplinando os principais aspectos dessa modalidade de suspensão, estudadas nessa oportunidade.

De início, podemos identificar duas modalidades de moratória: **geral e individual** (art. 152 do CTN).

A **moratória de caráter geral** se caracteriza quando a lei concessiva do benefício de dilação do prazo se aplicar para todos os sujeitos passivos, independentemente do cumprimento de elementos pessoais por parte deles. A postergação do prazo vem estabelecida pela lei apenas com requisitos genéricos aplicáveis para toda coletividade.

A título de exemplo, imaginemos lei estadual que conceda moratória do IPVA em decorrência de greve da rede bancária local, dificultando o pagamento da exação.

Já por **moratória de caráter individual** requer que o sujeito passivo beneficiário demonstre o cumprimento de requisitos pessoais elencados na lei concessiva. A comprovação do preenchimento desses requisitos ensejará no despacho da autoridade administrativa, declarando o direito à moratória. Não se trata de imediata aplicação para todos, mas apenas aqueles que preencham os requisitos pessoais estabelecidos pela lei.

Como exemplo, suponhamos que parcela de determinado município brasileiro venha a sofrer com graves chuvas que ocasionam inundações e prejudicam seriamente à população local. O município poderá editar lei e conceder a moratória para postergar o recolhimento dos respectivos IPTU's apenas **sobre os imóveis dessa região prejudicados com o evento**. Para gozar do benefício, os contribuintes necessitaram comprovar esses requisitos (localidade + prejuízo), pois não fora concedida para todos.

Curioso mencionar que, na **moratória de caráter geral**, seria permitida a interferência da União na concessão do benefício em tributos que não seriam de sua competência, mas sim de Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 152, I, “b”, do CTN). Quanto essa possibilidade, a doutrina sempre apresenta duras críticas ao alegar que esse poder concedido à União não se amolda com a atual concepção de *autonomia* federativa estampada na Carta Magna de 1988 (art. 18 da CF).

De fato, pouco sentido existe em permitir que a esfera *federal* imponha aos demais entes a dilação de prazo para pagamento de tributos que não seriam de sua competência.

Os prejuízos experimentados pela Administração Pública estadual, distrital e municipal seriam enormes, afinal existem programações de despesas que dependem do ingresso daquelas receitas em datas específicas.

No entanto, ressalte-se que a União não se encontra totalmente livre para concessão do benefício. Observando a previsão constante no art. 152, I, “b”, do Código, verificamos que a União apenas poderá conceder à moratória de tributos Estaduais, Distritais e Municipais se, simultaneamente, conceder aos seus tributos federais e as obrigações de direito privado.

Em termos mais simples, a União deverá dilatar o recolhimento dos seus tributos federais e até das obrigações de direito privado (contratos, participações no lucro das estatais etc.) para ter legitimidade na intervenção e postergação de tributos dos demais entes.

Os defensores dessa regra argumentam que a aparição desse instituto se daria em situações excepcionais (como guerra ou calamidade), quando a União precisará administrar todo o território nacional e, como consequência, deixará de recolher suas obrigações, impondo que as demais esferas federadas também deixassem.

Valendo-se de semelhante nomenclatura concedida nas isenções,¹ a doutrina divide essas moratórias em **autônoma e heterônoma**.



facilitando

MORATÓRIA
ART. 152 DO CNT



GERAL
(INCISO I)

A lei estabelecerá de forma genérica todos os sujeitos passivos como beneficiados

Autônoma: quando concedida pela própria pessoa jurídica competente para instituir o tributo

Heterônoma: quando concedida pela União em relação aos tributos Estaduais, Distritais e Municipais

INDIVIDUAL
(INCISO II)

A lei estabelecerá requisitos pessoais para que os sujeitos passivos possam se beneficiar

O parágrafo único do art. 152 do CTN determina que a concessão da moratória poderá ser limitada a uma determinada região do território da pessoa jurídica (ex.: região do município inundada), bem como alcançar apenas classes ou categorias de sujeitos passivos (ex.: IPVA sobre veículos utilizados profissionalmente pelos taxistas).

A lei instituidora do benefício da moratória deverá indicar os seguintes elementos, sem prejuízo de outros serem acrescentados (art. 153 do CTN):

I – Prazo de duração do favor: considerado apenas como a dilação do prazo, deverá a lei concessiva indicar o momento em que a exigibilidade deixar de ficar suspensa, retornando a cobrança por parte do fisco.

II – Condições da concessão do favor em caráter individual: nessa espécie de moratória o contribuinte deverá indicar o cumprimento dos requisitos exigidos pela lei concessiva.

III – Tributos a que se aplica: a lei concessiva do benefício indicará quais espécies tributárias seriam agraciadas pela dilação do prazo.

IV – Número de prestações e seus vencimentos: estamos diante da figura da *moratória parcelada*, quando a concessão do prazo se condiciona ao pagamento de prestações. Abordaremos melhor o tema no posterior estudo sobre o parcelamento (tópico 13.2.6).

V – Garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual: aplicáveis aos casos de moratória individual, quando o ente concedente requer apresentação de garantias ao crédito suspenso.

A moratória, como regra, só será aplicável aos créditos tributários já definitivamente

constituídos no momento da vigência da lei concessiva (art. 154 do CTN). Entretanto, seria impossível que lei dispusesse de modo contrário e realizasse a dilação do prazo de tributo ainda não constituído pelo lançamento.

No já citado exemplo da inundação, poderia o município conceder moratória do IPTU daquele exercício sobre os imóveis afetados, ainda que não tenham efetivamente ocorrido o lançamento tributário.

Relembre que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não obsta o posterior lançamento, pois as Fazendas Públicas devem constituí-los para evitar a ocorrência de decadência. O crédito surgirá com a exigibilidade suspensa pela prévia moratória concedida.

O contribuinte ou terceiro que atuar de forma dolosa, fraudulenta ou simulada, não será beneficiado com a dilação de prazo da moratória (parágrafo único do art. 154 do CTN). Tal situação poderia ser percebida quando o sujeito fraudula documentos para comprovar requisitos pessoais inexistentes na moratória individual.

Prevendo situações desse tipo, o art. 155 do Código Tributário Nacional determina a ausência de direito adquirido na moratória individual, podendo o poder público *revogar* o benefício quando verificar que o sujeito passivo não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições e requisitos para sua concessão, retomando a exigibilidade do crédito tributário.

Na retomada da cobrança, o crédito, antes suspenso, agora será sempre acrescido de juros de mora, devendo ainda observar:

- a) **Na presença de dolo (fraude) ou simulação:** também será imposta penalidade tributária. Ex. o sujeito que fraudula certidões para comprovar requisitos pessoais inexistentes.
- b) **Ausência de dolo (fraude) ou simulação:** não haverá imposição de penalidade. Ex.: modificação das situações climáticas que haviam legitimado a moratória para específico contribuinte.



Atenção

A doutrina muito questiona a literal expressão “revogada de ofício” apresentada pelo art. 155 do CTN. A crítica se refere à impropriedade da aplicação do termo, uma vez que “revogação” se refere a motivos de conveniência e oportunidade e não para os casos de ausência de requisitos exigidos pela lei. Dito de outra forma, se o sujeito não cumpria requisitos o benefício deverá ser **anulado**, ao passo que ao deixar de cumpri-los seria **cassado** (em ambas as situações não estaríamos propriamente diante de revogação). Entretanto, para fins de provas literais, aconselha-se adotar a terminologia

Por fim, verificada a má-fé dolosa, fraudulenta ou simulada do contribuinte ou terceiro, não serão computados o período de suspensão para efeitos de prescrição. De forma inversa, atuando de boa-fé, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o direito da respectiva Fazenda Pública (art. 155, parágrafo único, do CTN).

13.2.2 Depósito do montante integral

O **depósito do montante integral** também se caracterizará como uma modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário em face da ausência de real interesse das Fazendas Públicas em perseguir valores que já se encontram separados e garantidos ao fisco (art. 151, II, do CTN).

Em termos mais simples, se o sujeito passivo realiza o depósito judicial dos valores exigíveis, não faz sentido algum o poder público ingressar ou permanecer movimentando execuções fiscais na busca de patrimônio do devedor da exação.

Sua utilização geralmente ocorre em processos judiciais apresentados pelo contribuinte que objetiva discutir o crédito tributário lançado sem efetivamente realizar seu pagamento.

A ideia é bem simples: o mero ingresso de ação judicial, objetivando declarar ou desconstituir fatos geradores de tributos não impediria as Fazendas Públicas de também ingressarem com a sua execução fiscal e realizarem atos de expropriação patrimonial do suposto devedor.

A título de exemplo, um contribuinte poderá ingressar com ordinária **Ação Anulatória de Lançamento Tributário**, prevista no art. 38 da *Lei de Execuções Fiscais* (Lei 6.830/1980), objetivando “anular” o lançamento tributário realizado pelo poder público. Considerando que o ingresso dessa ação, por si só, não impediria o fisco de intentar a **Execução Fiscal**, os contribuintes podem realizar depósito judicial dos valores lançados e requerem a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até final decisão judicial.

Se no julgamento da demanda, o contribuinte sagrar-se vencedor com a anulação do débito tributário, levantará o valor depositado com os acréscimos legais.² Contudo, se a ação for julgada improcedente, a respectiva Fazenda Pública vai diretamente levantar os valores depositados com os acréscimos legais, extinguindo-se o crédito tributário nos moldes do art. 156, VI, Código Tributário Nacional. Nos casos de parcial procedência, ambos levantarão proporcionais valores corrigidos.

Mesmo com a corriqueira utilização em ações judiciais, o depósito se configura como faculdade do contribuinte para alcançar a suspensão da exigibilidade até o final do processo, não podendo ser encarado como requisito de admissibilidade da demanda.

O princípio constitucional da **inafastabilidade jurisdicional** (art. 5º, XXXV, da CF), também conhecido como livre acesso ao judiciário, fundamenta a vedação de exigência prévia de depósito como requisito de admissibilidade. Esse tema, aliás, já se encontra pacificado a nível vinculante:



Súmula

Súmula Vinculante 28 – É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

Assim, se o contribuinte pretender ingressar com a ação anulatória, não poderá ser exigido depósito prévio dos valores discutíveis.

Apesar da explanação até agora desenvolvida relacionar-se as demandas judiciais de créditos já existentes, nada impede que a efetivação do depósito ocorra em momento anterior ao próprio lançamento tributário. A situação parece-me mais complexa e de rara aplicação, vez que o contribuinte ainda não saberia o correto valor a ser depositado para fins de suspender a exigência da futura cobrança.

Ademais, relembre-se que a prévia suspensão da exigibilidade não impede que a Fazenda Pública efetue o lançamento e constitua o crédito tributário como forma de obstar a existência de decadência.

Por fim, o Superior Tribunal de Justiça apresenta importantes decisões quanto a suspensão da exigibilidade do crédito pelo depósito, destacando-se:

a) **Forma e quantidade do depósito**

Para alcançar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o Superior Tribunal de Justiça determina que o depósito deverá corresponder aos valores exigíveis pelo respectivo fisco, ainda que parcela dele seja discutível, bem como necessita ser prestado em dinheiro. Nesse sentido:



Súmula

Súmula 112 do STJ – O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.

Valendo-se desse posicionamento, o STJ recusa a suspensão da exigibilidade pela prestação de fiança bancária (REsp 873.067/SP), utilização dos créditos de precatório (REsp 1.196.655/RS) ou caução de bens (AgRg no REsp 354.521/GO). Também não se considera apto para suspensão o depósito realizado com desconto concedido pelo pagamento à vista do tributo, pois não se enquadra no conceito de integral (AgRg no Ag 1.307.925/SP).

b) **Devolução do depósito na extinção de ação sem resolução do mérito**

Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, se a ação apresentada pelo contribuinte visando discutir do débito tributário for julgada extinta sem resolução do mérito, a respectiva Fazenda Pública poderá levantar valores eventualmente depositado e efetuar a quitação desse tributo (EResp 215.589/RJ, EResp 734.831/MG).

O raciocínio adotado pela corte visa retirar os prejuízos do fisco, pois deixou de ingressar com sua normal **execução fiscal**, aguardando o deslinde da demanda apresentada pelo contribuinte.

Entretanto, se a extinção sem resolução do mérito ocorrer em ações nas quais se discutem tributos flagrantemente indevidos, inconstitucionais ou de ilegitimidade ativa, os valores depositados não serão convertidos em renda em favor do fisco, mas sim devolvidos aos contribuintes (REsp 901.052/SP, REsp 1.155.459/SP).

c) **Desnecessidade de autorização judicial**

Considerando como um direito do contribuinte, o Superior Tribunal de Justiça compreende como desnecessária a autorização judicial para realização do depósito como forma de alcançar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (AgRg no REsp 976.148/SP, AREsp 704.060/DF).

d) **Momento de realização do depósito**

Conforme estudado em linhas anteriores, o depósito poderá ocorrer em qualquer momento, mesmo que o crédito não esteja definitivamente constituído pelo lançamento. O contribuinte poderá utilizar-se de ação cautelar como forma de previamente realizar o depósito de valores, bem como de ações ordinárias (declaratória ou anulatória).

Segundo entendimentos do Superior Tribunal de Justiça, a realização de depósito impede as Fazendas Públicas de ingressarem com execuções fiscais (não impede o lançamento), uma vez que os valores já estariam garantindo do débito fiscal.

Se o depósito for realizado previamente e ocorrer posterior ingresso de execução fiscal, deverá ser extinto por ausência de exigibilidade da Certidão de Dívida Ativa – CDA que lhe embasa (REsp 1.140.956/SP). Por outro lado, se a realização do depósito ocorrer em momento posterior a propositura da execução fiscal, ela apenas ficará suspensa até final decisão de ação que discute do débito (AgRg no REsp 1.057.717/RS).

13.2.3 Reclamações e recursos administrativos

Conforme estudado no capítulo anterior, o lançamento tributário se caracteriza como procedimento administrativo que declara a obrigação tributária originada no fato gerador, bem como realiza a constituição do crédito tributário. Superada a fase “puramente administrativa”, o sujeito

passivo poderá apresentar impugnação discordando da cobrança realizada.

A origem desse direito também tem fundamento constitucional, pois tanto no processo judicial quanto no administrativo serão a todos garantidos o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, bem como o direito de peticionar ao poder público contra ilegalidade ou abuso de poder (art. 5º, XXXIV e LV, da CF).

Respeitando-se os prazos estabelecidos nas respectivas leis do Processo Administrativo Tributário (*PAT*) de cada ente federado, no momento da apresentação de uma **reclamação** (aqui compreendida como sinônimo de impugnação), restará suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN).

O raciocínio é simples: enquanto a mesma Fazenda Pública responsável pelo lançamento não concluir o julgamento do PAT, não seria justo exigir o pagamento da exação.³ A mesma regra também será estabelecida para as situações relacionadas aos **recursos administrativos**, quando a respectiva lei reguladora preveja segundo grau de julgamento.

Por ser considerado garantia constitucional, as Fazendas Públicas não poderão condicionar a apresentação de impugnações ou recursos administrativos ao prévio depósito de valores. Nesse sentido:



Súmula

Súmula Vinculante 21 – É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Súmula 373 do STJ – É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo.



Atenção

A propositura de ação judicial, objetivando discussão de crédito tributário implicará em renúncia da apreciação de mesma matéria em processo administrativo e automática desistência daquelas já propostas (art. 38, parágrafo único, da Lei 6.830/1980 – LEF). O fundamento é simples: PAT perderia objeto em face de decisão judicial exarada.

Por fim, a jurisprudência equipara o pedido de **compensação tributária**, quando ainda não apreciado pela administração fiscal, como modalidade de suspensão do crédito tributário por **reclamação administrativa** (AgRg no RMS 40.787/PR).

13.2.4 Liminar em mandado de segurança

O remédio constitucional do **mandado de segurança** se caracteriza como importante instrumento de proteção do cidadão contra abuso de poder ou desvio de finalidade praticados por autoridades administrativas em quaisquer dos ramos jurídicos (art. 5º, LXIX, da CF).

Conforme estudamos em capítulo anterior, a constituição e cobrança do crédito tributário nascerá da atividade de lançamento tributário, realizada por uma autoridade administrativa. Se esse agente do fisco atuar de forma ilegal ou abusiva, o sujeito passivo tem direito a *impetração do MS*, objetivando a sua correção.⁴

Trata-se de procedimento especial e sumaríssimo previsto na Lei 12.016/2009, exigindo do contribuinte a comprovação prévia de “Direito Líquido e Certo” das suas alegações, de modo que o deslinde da demanda não necessitará da realização de instrução probatória (as provas já seriam documentais e antecipadamente apresentadas pelo impetrante).

O disciplinamento legal determina que, após a impetração do MS, o Magistrado proceda a intimação da autoridade administrativa (*autoridade coatora*) para prestar esclarecimentos e do órgão de representação judicial da pessoa jurídica, bem como a manifestação do Ministério Público (*fiscal da lei*) com emissão e cota/parecer, para só então exarar a decisão final da segurança (arts. 7º e 12 da Lei 12.016/2009).

Observe que, mesmo conceituando-o como procedimento sumaríssimo, o Mandado de Segurança respeita necessários requisitos que aumentam o tempo de espera até sua final conclusão.

Diante desses fatos, surgem os seguintes questionamentos: o contribuinte precisará aguardar todo o tramite do MS para obter a suspensão da exigibilidade do crédito? A obtenção de certidões de regularidade fiscal só poderá ser requerida com a conclusão do MS? A liberação de mercadorias apreendidas deve aguardar todo o processo judicial?

Para todos esses questionamentos a resposta será única: **NÃO**.

Objetivando evitar uma espera prejudicial ao contribuinte, o art. 7º, III, da Lei do MS (Lei 12.016/2009) determina que o *Juiz, já ao despachar a inicial*, poderá determinar *que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica*.

A doutrina e jurisprudência passaram então a aceitar a impetração do Mandado de Segurança com pedido **Liminar**, objetivando a suspensão dos efeitos do ato abusivo ou desviado, desde que preenchido os requisitos do “**fumus boni Iuri & periculum in mora**”.

O **fumus boni iuri**, conhecido comumente como *fumaça do bom direito*, consiste na demonstração ao Magistrado, já no ato de impetração, que o direito discutido pelo impetrante lhe parece favorável. Se não existe ainda certeza, ao menos *fumaça* das suas alegações demonstram ao julgador a

necessidade de suspender o ato praticado pela autoridade administrativa coatora (ex.: Instituição de Educação é autuada para pagamento de impostos sobre seu patrimônio, mas demonstra que não tem fins lucrativos e mereceria a imunidade tributária do art. 150, VI, “c”, da CF).

Já o **periculum in mora**, chamado de *perigo da demora*, seria a demonstração de um risco sério e grave caso o Magistrado não conceda a liminar pretendida para suspensão da exigibilidade do crédito tributário (ex.: a continuação da cobrança dos impostos da Instituição de Educação sem fins lucrativos poderá ocasionar perda de patrimônio e renda aplicáveis em suas atividades sociais).

Nesse contexto, preenchendo cumulativamente os requisitos acima elencados, o Juiz determinará a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, IV, do CTN).



Atenção

Na seara tributária, a liminar não apenas servirá como mecanismo de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pois também poderá ser utilizada para sanar desvios e abusos indiretamente ocasionados pela atividade tributária. Assim, o contribuinte poderá utilizar-se da liminar no MS para obtenção de certidões negativas (ou positivas com efeito de negativa) para participação urgente em processos licitatórios. Também poderá utilizar a liminar para liberação de mercadorias indevidamente apreendidas pela autoridade administrativa após a finalização da atividade de fiscalização, baseando-se na Súmula 323 do STF que aduz: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

13.2.5 Liminar ou tutela antecipada em outras ações

A Lei Complementar 104/2001 acrescentou como forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário a concessão de **medida liminar ou de tutela antecipada**, em outras espécies de ação judicial (art. 151, V, do CTN), com o claro intento de ampliar as situações descritas antes apenas para a liminar no Mandado de Segurança.

Em verdade, a advocacia tributária não se resume a impetração do MS, adotando outras medidas cautelares e ordinárias que passam a comportar também a concessão de liminar ou antecipação dos efeitos da tutela. Na prática, sua utilização será comum em ações declaratórias ou anulatórias de lançamento, quando o contribuinte não puder (ou não quiser) realizar o depósito dos valores correspondentes a exação.

No direito processual civil encontraremos entre os arts. 300 ao 311 do *Novo Código de Processo Civil* (NCPC) as novas modalidades de *Tutelas Provisórias* (em substituição à antecipação de tutela estampada no art. 273 do antigo CPC), subdividindo-se em: **Tutela de Urgência & Tutela de**

Evidência.

Ainda que tenha ocorrido modificação dos dispositivos e nomenclaturas, o instituto permanece requerendo o preenchimento de requisitos para sua concessão, quais sejam:

a) **Probabilidade do direito**

Semelhante à *fumaça do bom direito*, o contribuinte deverá demonstrar, na ação, que suas alegações já aparentam veracidade. O conjunto probatório apresentado pelo autor, no momento do ingresso da demanda, deve demonstra a *probabilidade* que o direito perseguido é de sua titularidade (ex.: portador de necessidades especiais demonstra que goza de específica isenção para não pagar IPVA sobre seu veículo).

b) **Perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo**

Aqui a aproximação seria com o *perigo da demora*, devendo o contribuinte demonstrar, já na sua peça inicial, que a concessão da tutela provisória evitaria gerar dano ou risco ao resultado final do processo. Alegações ao Magistrado de que a não concessão poderá ocasionar uma série de prejuízo jamais revertidos ou de dificultosa reversão (ex.: o portador de necessidades especiais alegando que a não concessão ocasionará em indevida cobrança e o levará a agravamento de suas difíceis condições pessoais).

Assim, uma vez preenchido os requisitos, poderá o Magistrado conceder a antecipação dos efeitos da tutela (tutela provisória) e determinar a suspensão da exigibilidade do crédito até final decisão da respectiva ação.

13.2.6 Parcelamento

Também incluído por meio da Lei Complementar 104/2001, o **parcelamento** passou a constar expressamente como espécie de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, caracterizada pela concessão de prazo vinculada a parciais pagamentos (art. 151, VI, do CTN).

Conforme já estudado, a *moratória* também se conceitua como a concessão de prazo para pagamento do tributo, podendo ser condicionada ao vencimento de prestações (art. 153, III, “b”, do CTN). A semelhança é tão latente que, até momento anterior a edição da LC 104/2001, os entes “parcelavam” o débito tributário, utilizando-se dessa previsão quanto à moratória.

Ora, então por qual motivo o legislador incluir parcelamento como forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário?

A justificativa para essa inclusão estaria baseada em duas pontuais diferenciações entre essas espécies de suspensão:

1. **O motivo para concessão:** verificamos que a moratória será concedida em decorrência de situações de proteção econômica ou social ao contribuinte que necessita da dilação do prazo

(ex.: inundação no território de um Município). Já o parcelamento estaria relacionado à facilitação na atividade de pagamento da carga tributária, objetivando minimizar a inadimplência da exação.

2. **Incidência dos encargos legais:** salvo se revogada por ausência ou perda de requisitos, na moratória *não existirá a incidência de multa ou juros*, pois se trata de concessão de favor ao contribuinte. Já no parcelamento, se a lei não dispor de forma contrária, *haverá normal incidência de juros e multas*.

No mais, o Código Tributário Nacional determina que ao parcelamento será aplicável subsidiariamente as previsões relativas à moratória (art. 155-A, § 2º, do CTN).

O disciplinamento do parcelamento será realizado por leis específicas editadas por cada um dos entes federados, determinando a forma e condições de sua concessão, prestigiando a autonomia das esferas na gestão do ingresso de suas receitas aos cofres públicos (art. 155-A do CTN). Em decorrência dessa situação, o contribuinte não poderá “forçar” a existência do parcelamento, utilizando-se de ação judicial de consignação (AgRg no AREsp 470.987/RJ).

Esses mesmos entes deverão também editar leis específicas para o parcelamento de créditos tributários para o devedor em recuperação judicial. Caso não seja editada, permanece aplicável a lei geral por eles editadas aos casos comuns de parcelamento (art. 155, §§ 3º e 4º, do CTN).

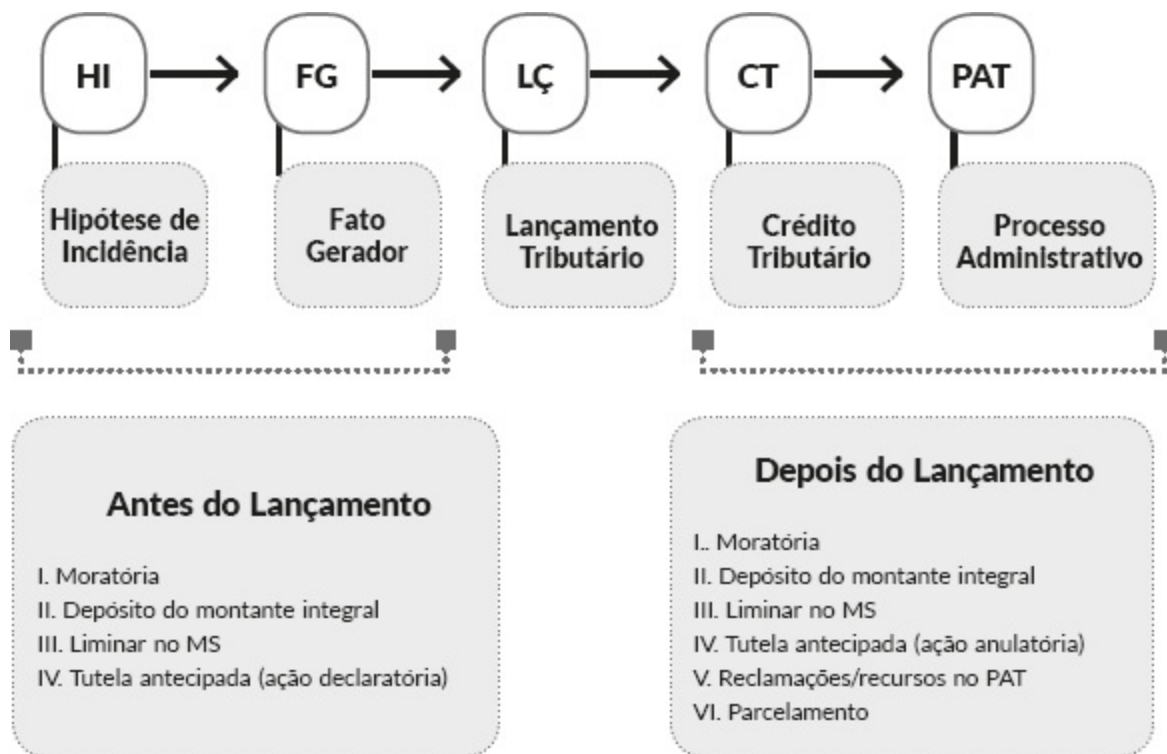


Atenção

A aplicação da lei geral aos casos de recuperação judicial não poderá resultar em prazo de parcelamento inferior ao estabelecido em lei federal específica.

13.3 ORGANOGRAMA FACILITADO

Facilitando o momento de enquadramento das espécies de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, encontraremos:



Por fim, a concessão da suspensão do crédito tributário (obrigação principal) não desonera o sujeito passivo do cumprimento das formais obrigações acessórias (art. 151, parágrafo único, do CTN).

QUADRO SINÓPTICO

SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
<p>CONCEITO & ESPÉCIES</p>	<p>Realizada a constituição definitiva do crédito tributário, o Código Tributário Nacional elenca hipóteses em que sua exigibilidade poderá ser suspensão. Não se trata de definitiva extinção de valores, mas apenas de medida temporal de sobrestamento da sua exigência.</p> <p>Divide-se nas seguintes espécies (art. 151 do CTN):</p> <ul style="list-style-type: none"> – moratória; – depósito do montante integral; – liminar em mandado de segurança; – liminar ou tutela antecipada em outras ações judiciais; – parcelamento. <p>Ressalte-se que a concessão da suspensão do crédito tributário (obrigação principal) não desonera o sujeito passivo do cumprimento das formais obrigações acessórias (art. 151, parágrafo único, do CTN).</p>

<p>MORATÓRIA</p>	<p>Caracteriza-se quando a respectiva Fazenda Pública concede dilação de prazo para recolhimento do tributo, sem a incidência de penalidades ou juros, por situações de proteção econômica ou social. Poderá ser concedida em caráter geral ou individual, desde que respeitando requisitos específicos.</p> <p>Será revogada quando verificado que o beneficiado não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos necessários, incidido multa se agir com dolo. Tem disciplina própria entre os arts. 152 a 155 do CTN.</p>
<p>DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL</p>	<p>Utilizado na seara administrativa ou judicial, opera-se quando o sujeito passivo deposita os valores exigíveis como forma de obter a suspensão da exigibilidade do crédito. Geralmente, utilizado quando o contribuinte pretende a discussão dos valores. Para obter a correta suspensão, o depósito deve ser integral e em dinheiro (Súmula 112 do STJ).</p>
<p>LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA</p>	<p>A impetração do Mandado de Segurança (MS) poderá ser acompanhada de pedido liminar para suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou contra sanções administrativas (expedição de certidão ou liberação de mercadorias, indevidamente negadas e apreendidas pelo fisco).</p> <p>Para sua utilização, o impetrante deverá demonstrar os requisitos do fumus boni juris (fumaça do bom direito) & periculum in mora (perigo da demora).</p>
<p>LIMINAR OU TUTELA ANTECIPADA EM OUTRAS AÇÕES JUDICIAIS</p>	<p>Utilizadas nas demais espécies de processos judiciais tributários, também objetivando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.</p> <p>Nas ordinárias ações declaratórias e anulatórias, o contribuinte deverá demonstrar a existência dos requisitos da Probabilidade do Direito e o Perigo de Dano ou Risco ao Resultado Útil do Processo (arts. 300 a 311 do NCPC).</p>
<p>PARCELAMENTO</p>	<p>Conceitua-se como a dilação de prazo condicionada ao pagamento parcial da exação.</p> <p>Entre as diferenças para moratória encontramos os motivos para concessão (aqui não pelo viés econômico ou social, mas sim para facilitar o adimplemento da carga tributária), bem como a incidência de penalidades e juros (em regra não haverá na moratória).</p> <p>Tem disciplinamento no art. 155-A do CTN com aplicação subsidiária das</p>

QUESTÕES

1. **Prova: VUNESP – 2015 – Assessor Jurídico/Procurador – Prefeitura de Caieiras/SP.** É causa que suspende a exigibilidade do crédito tributário a:
 - a) concessão de liminar em mandado de segurança.
 - b) conversão do depósito em renda.
 - c) consignação em pagamento.
 - d) decisão administrativa irreformável.
 - e) decisão judicial passada em julgado.
2. **Prova: VUNESP – 2014 – Procurador – Prefeitura de Sertãozinho/SP.** Assinale a alternativa em que está presente uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário:
 - a) Depósito do montante integral.
 - b) Transação
 - c) Compensação.
 - d) Consignação em pagamento.
 - e) Dação em pagamento de bens móveis.
3. **Prova: FGV – 2016 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** A Pessoa Jurídica ABC verificou que possuía débitos de Imposto sobre a Renda (“IRPJ”) e decidiu aderir ao parcelamento por necessitar de certidão de regularidade fiscal para participar de licitação. Após regular adesão ao parcelamento e diante da inexistência de quaisquer outros débitos, a contribuinte apresentou requerimento para emissão da certidão.

Com base nessas informações, o Fisco deverá

 - a) deferir o pedido, já que o parcelamento é causa de extinção do crédito tributário.
 - b) indeferir o pedido, pois a certidão somente poderá ser emitida após o pagamento integral do tributo em atraso.
 - c) deferir o pedido, já que o parcelamento é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.
 - d) deferir o pedido, já que o parcelamento é causa de exclusão do crédito tributário.
4. **Prova: FCC – 2014 – Auditor – SEFAZ/PE.** Sobre a suspensão e extinção do crédito tributário, é correto afirmar:
 - a) O depósito do montante integral realizado pelo contribuinte, para suspender exigibilidade do crédito tributário, não deve ser convertido em renda da Fazenda Pública, quando houver extinção do processo sem resolução de mérito, já que não haveria pronunciamento do Judiciário sobre a legitimidade do débito fiscal.
 - b) O pedido administrativo de compensação tributária e o respectivo recurso contra seu indeferimento não suspender a exigibilidade do crédito tributário, tendo em vista que se tratam de mero requerimento administrativo de natureza fiscal.
 - c) A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.
 - d) A fiança bancária se equipara ao depósito integral, para fins de suspensão da exigibilidade, posto que garante a satisfação do crédito tributário.
 - e) O pedido de parcelamento do débito tributário pelo sujeito passivo da obrigação suspende, mas não interrompe o

prazo prescricional para a Fazenda Pública promover a sua cobrança, uma vez que se trata de hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

5. **Prova: FGV – 2011 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** José dos Anjos ajuíza ação anulatória de débito fiscal após realizar depósito do montante integral do crédito que busca a anulação. Nesse sentido, é correto afirmar que
- a) o depósito prévio do montante integral é requisito de admissibilidade da ação ajuizada por José dos Anjos.
 - b) o depósito do montante objeto de discussão judicial poderá ser levantado caso José dos Santos tenha seu pedido julgado procedente perante o juízo de primeiro grau.
 - c) o depósito prévio do montante integral produz os efeitos de impedir a propositura da execução fiscal, bem como eva a fluência dos juros e a imposição de multa.
 - d) caso o contribuinte saia vencido, caberá à Fazenda promover execução fiscal para fins de receber o crédito que lhe é devido.
6. **Prova: CONTEMAX – 2014 – Advogado – COREN/PB.** De acordo com Código Tributário Nacional, (Lei 5.172, de 25 outubro de 1966), o crédito tributário, constituído por meio do lançamento, ficará suspenso nas seguintes hipóteses:
- a) Moratória, reclamações e recursos nos termos da lei reguladora do processo administrativo e anistia.
 - b) Depósito de seu montante integral, pagamento e isenção.
 - c) Decadência, prescrição e decisão administrativa irreformável.
 - d) Parcelamento, moratória, concessão de medida liminar ou tutela antecipada.
 - e) Prescrição, transação e decadência.
7. **Prova: FGV – 2014 – Advogado – PROCEMPA.** A Construtora Grenal Ltda. tem contra si lavrada, há poucos dias, um Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) em razão da falta de declaração e pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A sociedade empresária precisa, com urgência, suspender a exigibilidade do crédito tributário, ante seu interesse em participar de licitação que ocorrerá em breve.
- As opções a seguir apresentam condutas que atendem à necessidade da construtora, à exceção de uma. Assinale-a:
- a) Realização de depósito judicial do montante integral.
 - b) Parcelamento.
 - c) Ajuizamento de ação anulatória sem depósito ou pedido de antecipação de tutela.
 - d) Impugnação administrativa.
 - e) Liminar ou tutela antecipada em medida judicial.
8. **Prova: CONSULPLAN – 2017 – Titular de Serviços de Notas e de Registros – TJ/MG.** Acerca da disciplina da moratória no Código Tributário Nacional, é correto afirmar:
- a) Mediante a expressa previsão na lei que a concede em caráter geral ou autorize a sua concessão em caráter individual, a moratória poderá aproveitar aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.
 - b) A lei concessiva de moratória não pode circunscrever a sua aplicabilidade a determinada classe de sujeitos passivos.
 - c) Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário exclui a incidência de juros e multas.
 - d) A moratória pode ser concedida em caráter geral pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado.
9. **Prova: FCC – 2014 – Procurado – PGE/RN.** Das modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é

correto afirmar:

- a) a decisão judicial transitada em julgado é causa de suspensão da exigência do crédito tributário.
- b) o oferecimento de fiança bancária para garantia de débitos objeto de ação de execução fiscal assegura a emissão da Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa.
- c) a lei que concede a moratória pode ser determinada em relação a determinada região do território da pessoa jurídica de direito público, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.
- d) a Consignação em Pagamento tem o efeito de depósito judicial para o fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário.
- e) em virtude da compensação devidamente autorizada por lei, o Fisco não poderá exigir a cobrança do crédito tributário objeto da compensação até a ulterior homologação da compensação.

10. Prova: FGV – 2014 – Exame de Ordem Unificado (OAB). O Fisco do estado “X” lavrou auto de infração contra a pessoa jurídica “Y” para cobrar ICMS sobre a remessa de mercadorias entre a matriz e a filial dessa empresa, ambas localizadas no referido estado. A empresa “Y” impetrou, então, mandado de segurança objetivando ver reconhecido seu direito líquido e certo ao não recolhimento do ICMS naquela operação. Pleiteou também medida liminar.

Assinale a opção que pode, validamente, ser objeto do pedido de liminar formulado pela pessoa jurídica Y.

- a) Extinção do crédito tributário.
- b) Exclusão de crédito tributário.
- c) Constituição do crédito tributário.
- d) Suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

GABARITO FACILITADO

1. Resposta: “letra a”. Entre as hipóteses descritas na questão, apenas a concessão de liminar em Mandado de Segurança se caracteriza como espécie de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, IV, do CTN). As demais hipóteses classificam-se como modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156 do CTN).

2. Resposta: “letra a”. Ainda que de simples enunciado, o candidato deve ficar atento para não perder questões desse tipo. Na situação narrada, apenas o depósito do montante integral (e em dinheiro) é que se classifica como modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II, do CTN + Súmula 112 do STJ).

3. Resposta: “letra c”. Em capítulo próprio estudaremos as espécies de certidões tributárias existentes (Capítulo 17). Antecipando o tema, uma vez suspensa a exigibilidade do crédito, o sujeito passivo tem direito a certidão de regularidade fiscal (certidão positiva com efeito de negativa). Na questão apresentada, o parcelamento configura-se como modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN).

4. Resposta: “letra c”. A concessão da moratória poderá ser feita em função de determinada categoria ou classe de sujeitos passivos ou mesmo em relação a específica região do território da pessoa jurídica de direito público (art. 152, parágrafo único, do CTN).

5. Resposta: “letra c”. O depósito do valor integral e em dinheiro é forma de suspensão do crédito tributário (art. 151, II, do CTN + Súmula 112 do STJ). Ressalte-se que o depósito não será requisito para apresentação de defesa

administrativa ou judicial (Súmulas Vinculantes 21 e 28). Quem vencer levantará os valores depositados.

6. **Resposta: “letra d”.** Entre as alternativas apresentadas, configuram-se como modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário: parcelamento, moratória, concessão de medida liminar ou tutela antecipada (art. 151 do CTN).

7. **Resposta: “letra c”.** A única alternativa incorreta é aquela que menciona o ajuizamento de ação anulatória sem depósitos ou pedido de antecipação de tutela.

8. **Resposta: “letra d”.** A disciplina da moratória autoriza a concessão de forma individual ou geral. O Código autoriza a moratória heterônoma quando a União, concedendo de seus tributos e obrigações privadas, poderia aplicar sobre tributos estaduais, distritais e municipais (art. 152, I, “b”, do CTN). A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação (art. 155, I, do CTN), mas pode circunscrever determinada classe ou categoria de sujeitos passivos (art. 152, parágrafo único, do CTN). Em regra, no parcelamento haverá normal incidência dos juros e multas (art. 155-A, § 1º, do CTN).

9. **Resposta: “letra c”.** A concessão da moratória poderá ser feita em função de determinada categoria ou classe de sujeitos passivos ou mesmo em relação a específica região do território da pessoa jurídica de direito público (art. 152, parágrafo único, do CTN).

10. **Resposta: “letra d”.** A liminar no Mandado de Segurança se classifica como modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o posterior julgamento (art. 151, IV, do CTN).

-
- ¹ Estudamos no item 5.8.4 dessa obra que o *princípio da “proibição de isenções heterônomas”* também proíbe a União em conceder isenções de tributos dos Estados, Distrito Federal e Município (art. 151, III, da CF). Contudo, naquela oportunidade verificamos exceções do ICMS e ISS exportações, bem como dos tratados e convenções internacionais.
- ² Nesse sentido, aduz a Súmula 47 do extinto TFR: “Cancelado o débito fiscal, a correção monetária relativa à restituição da importância depositada em garantia de instância, incide a partir da data da efetivação”.
- ³ A doutrina denomina de vedação ao “solve et repete”, ou seja, proibir a exigência de pagamento para posterior discussão da validade do crédito tributário.
- ⁴ O prazo para impetração do MS será decadencial de 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência do ato impugnado (art. 23 da Lei 12.016/2009 + Súmula 632 do STF).

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

14.1 CARACTERÍSTICAS GERAIS

A extinção dos créditos tributários corresponde ao último elemento da relação jurídica. Aplicando-se o sentido lógico das relações obrigacionais, o crédito tributário não deve perpetuar-se infinitamente, determinando o Código Tributário Nacional momentos em que seu fim chegará.

Aqui não se trata de mera suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas efetivamente sua extinção, seu fim, seu término.

Disciplina o art. 156 do CTN:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão de depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X – a decisão judicial passada em julgado;

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos

De forma semelhante ao estudado no capítulo de suspensão, o art. 141 do Código Tributário Nacional também determina que as espécies de extinção do crédito tributário permitidas apenas seriam essas elencadas no próprio diploma.

Entretanto, a doutrina aponta para a possibilidade de outras espécies de extinções serem adotadas na seara tributária, notadamente aquelas aplicáveis às obrigações civilistas.

A aceitação, sob o ponto de vista legal, poderá ser baseada na reserva da “lei” em estabelecer as hipóteses de extinção (art. 97, VI, do CTN) sem especificar apenas o CTN. Ademais, as hipóteses de *extinção* **não** se submetem à interpretação literal, concedida para as modalidades de suspensão e exclusão do crédito tributário (art. 111, I, do CTN).

A título exemplificativo, podemos citar o instituto da *confusão patrimonial* como modalidade extintiva, quando a mesma pessoa passa a exercer as qualidades de credor e devedor de uma mesma obrigação (art. 381 do CC). Imaginem um Estado adquirindo veículo com anteriores débitos tributários de IPVA, licenciado nesse mesmo ente. Considerando a regra de aquisição de bens móveis (art. 131, I, do CTN), o Estado passaria a ser devedor do IPVA para ele mesmo, extinguindo-se a obrigação pelo instituto civilista da confusão.

Relembre-se que, no início dessa obra, estudamos as nuances do conceito de tributo, ressaltando-o como prestação **em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir** (art. 3º do CTN). Naquela oportunidade também adotamos a aceitação da **dação em pagamento de bens imóveis** (art. 156, XI, do CTN), bem como a polêmica correspondente a **dação de bens móveis**.

Aplicando os entendimentos esposados nas Ações Diretas de Inconstitucionalidades 1.917/DF e 2.405/RS, indiretamente os entes políticos poderiam aceitar outras formas de extinção do crédito tributário que não esteja elencada taxativamente no art. 156 do Código Tributário Nacional, notadamente a *dação de bens móveis*.

Naquele momento, designamos que se os entes políticos poderiam até conceder o perdão das dívidas por meio da remissão (art. 156, IV, do CTN), poderiam também aceitar outras modalidades de extinção do crédito tributário (menos prejudicial ao erário).

Em suma, apesar de os arts. 141 e 156 do Código Tributário Nacional determinarem que apenas existiriam aquelas espécies de extinção do crédito tributário elencadas no códex, doutrina e jurisprudência caminham para a aceitação de outras modalidades.

Por fim, o parágrafo único desse mesmo art. 156 determina que caberá à lei ordinária regulamentar situações em que o crédito foi extinto e, em momento posterior, percebeu-se alguma irregularidade na sua constituição pelo lançamento.

Nessa situação, será aplicável a lei vigente na época do fato gerador (art. 144 do CTN) e utilizado o lançamento de ofício (art. 149 do CTN) para corrigir o erro apontado.

Superado os iniciais entendimentos quanto à extinção dos créditos tributários, analisaremos as

espécies elencadas no CTN.

14.2 ESPÉCIES

14.2.1 Pagamento

Enquadrada como a principal modalidade de extinção do crédito tributário, caracterizando-se pelo adimplemento do tributo mediante a entrega de valores aos cofres públicos (art. 156, I, do CTN).

O Código Tributário Nacional se preocupou em apresentar uma série de comandos normativos responsáveis por disciplinar a mais importante espécie de extinção. Vejamo-las.

14.2.1.1 Cumulatividade da penalidade e ausência de presunções

Estudamos, em capítulos anteriores, que o crédito tributário corresponde a obrigação principal, englobando o tributo e também a penalidade tributária (arts. 113, § 1º, e 139 do CTN).

Em direito tributário, a aplicação da penalidade tributária não será utilizada como substitutivo ao pagamento do tributo. O sujeito passivo que praticar infrações deverá realizar o pagamento cumulado dos valores correspondentes ao tributo e também da penalidade.

Disciplina o art. 157 do Código Tributário Nacional que *a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário*. A expressão “ilide” aqui aplicada deverá ser entendida como “*elide*”, ou seja, o dever de pagar a penalidade não “afasta” o pagamento integral de todo o crédito tributário (multa + tributo).

A necessidade dessa regra advém da constante confusão com o direito civil, pois nesse ramo seria possível o estabelecimento de *cláusula penal como alternativa* ao inadimplemento da obrigação (art. 410 do CC).

Outro aspecto que também distancia a aplicação das regras civilistas para as tributárias corresponde a *presunção de quitação*.

No direito civil, salvo prova em sentido contrário, a obrigação dividida em quotas será presumida como quitada com a demonstração de pagamento da última parcela (art. 322 do CC).

Já no direito tributário, o pagamento parcial do crédito não presume o pagamento de todas as prestações de dele decomponham (art. 158, I, do CTN). Desse modo, o pagamento da última parcela do IPTU, por exemplo, não presume que todas as anteriores foram quitadas.

Do mesmo modo, a quitação total de um tributo não significa que outros (da mesma ou diversa natureza) estariam quitados (art. 158, II, do CTN). Exemplificando, a quitação do IPTU não significa que a Contribuição de Melhoria sobre o mesmo imóvel também estaria adimplida.

14.2.1.2 Local e prazo do pagamento

Tanto a definição do local, quanto o prazo para pagamento dos tributos serão definidos pela legislação tributária dos entes políticos tributantes. Quando estudamos a expressão **legislação tributária**, classificamos como gênero que comporta subdivisão em *Leis, Tratados e convenções internacionais, Decretos e as Normas complementares* (art. 96 do CTN).

Assim, quaisquer desses veículos legislativos poderiam dispor a localidade para apresentação e pagamento do tributo, bem como o prazo em que deverá ser realizado, não se enquadrando como matérias exclusivas da lei.

Entretanto, em situações nas quais os respectivos entes não lhes estabeleçam, o CTN traz regras subsidiárias. Na ausência dessa normatização, teremos:

- a) **Local:** Repartição competente do domicílio do sujeito passivo (art. 159 do CTN).
- b) **Vencimento/Prazo:** 30 (trinta) dias contados da notificação do lançamento ao sujeito passivo (art. 160 do CTN).

Ademais, a antecipação do pagamento poderá gerar descontos conforme atendimento de condições estabelecidas na legislação tributária (art. 160, parágrafo único, do CTN).

14.2.1.3 Encargos no pagamento

Considerando a necessidade dos entes políticos em alcançar receitas para manutenção da atividade estatal, a obrigação tributária se submete à efetiva quitação em local e tempo determinados.

Se, por qualquer motivo, o sujeito passivo não cumprir com as determinações previstas na legislação e deixar de recolher os tributos no vencimento, sofrerá *automaticamente* a incidência dos encargos financeiros, dividindo-se em: **atualização monetária, juros e penalidades/multas** (art. 161 do CTN).

Por **atualização monetária**, compreende-se a recomposição do poder aquisitivo da moeda em decorrência dos níveis inflacionários. Em termos mais simples, com o passar do tempo a economia tende a desvalorizar o real valor da moeda, necessitando sofrer reajustes para manter-se atualizada.

Assim, a título de exemplo, se poder público receber em 2017 tributos que deveriam ter sido pagos em 2014, os recolherá com a atualização monetária desse período.

Os **juros** se aplicam pela utilização do capital de terceiros. A partir do momento em que ocorreu o vencimento do tributo, aqueles valores não pagos pelo sujeito passivo pertencem ao fisco. Por essa razão, estaria o contribuinte utilizando-se capital alheio (capital da Fazenda Pública).

Cada ente político será livre para estipular o percentual desses juros, aplicando-se subsidiariamente 1% (um por cento) ao mês, conforme o § 1º do art. 161 do CTN. Tratando-se de tributos federais, condensam os juros e atualização monetária pela taxa referencial do *Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC* (Leis 9.250/1995 e 9.065/1995; REsp 1.205.811/CE).

Já nas **penalidades/multas**, estudamos seu enquadramento como obrigação tributária principal (art. 113, § 1º, do CTN), integrando o crédito tributário (art. 139 do CTN), e aplicáveis quando o sujeito passivo cometer alguma irregularidade. Se não existir o recolhimento do tributo no vencimento previsto na legislação, poderá incidir a **multa moratória** em decorrência da *mora* do contribuinte.



Atenção

Mostra-se plenamente possível a aplicação dos juros moratórios conjuntamente com a multa moratória, já que se tratam de encargos com diferentes naturezas. O primeiro em decorrência da utilização do capital de terceiros, a segunda em função da infração pelo tempo do atraso. Nesse sentido, aduz a Súmula 209 do extinto TFR: “Nas execuções fiscais da fazenda nacional, é legítima a cobrança cumulativa de juros de mora e multa moratória”.

O § 2º do art. 161 do Código Tributário Nacional estabelece específica ressalva para a incidência dos juros e multa: **a consulta fiscal**.

Em pontuais situações, o sujeito passivo poderá encontrar dúvidas na aplicação das legislações tributárias, requerendo esclarecimento por parte da Fazenda Pública credora.

As leis que regulam o PAT (Processo Administrativo Tributário) estabelecem os procedimentos necessários para que os contribuintes possam efetivar consultas exatamente sobre a correta aplicação dos preceitos legais.

Pois bem, durante o período em que se aguarda a resposta do próprio fisco, não seria justo que ele acrescesse os encargos de juros e multas.

14.2.1.4 Meios de pagamento

Os meios de pagamento também foram estabelecidos no art. 162 do Código Tributário Nacional, dividindo-se inicialmente em **moeda corrente, cheque ou vale postal** (inciso I).

Entretanto, a **lei** também poderá prever situações de **estampilha, papel selado ou processo mecânico** (inciso II).

Para completa compreensão desses meios, entenderemos:

- I. **Moeda corrente:** também denominada de papel moeda, aquela aceita no país oficialmente. Hoje, no Brasil, utilizamos o *Real*;
- II. **Cheque:** conceituada como ordem de pagamento à vista, em que o sacador (emitente do

cheque) ordena ao sacado (instituição financeira) o pagamento de quantia ao favorecido. Para efeitos tributários, a Fazenda Pública poderá exigir garantias a essa modalidade, que só extinguirá o crédito no momento da compensação (art. 162, §§ 1º e 2º, do CTN);

- III. **Vale postal:** também conceituada como uma ordem de pagamento, efetuada pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, efetuando o pagamento em uma agência para remessa a outra localidade;
- IV. **Estampilha e papel selado:** considerados espécies de selos que ostentam a realização do pagamento do tributo. O contribuinte previamente procuraria a respectiva Fazenda Pública e entregaria dinheiro em troca de *selos* para anexação em mercadorias ou notas. Como exemplo, selos comprovantes do recolhimento de IPI sobre mercadorias. A extinção do crédito ocorreria com a regular inutilização da estampilha (tornar-se imprestável para reutilização), ressaltando que na perda, destruição ou erro no pagamento não geram direito à restituição de valores, salvo se estabelecido na legislação ou por erro imputável à autoridade administrativa (art. 162, §§ 3º e 4º, do CTN);
- V. **Processo mecânico:** seria a mera autenticação do pagamento realizada pela autoridade administrativa competente, equiparando-se ao pagamento por estampilha (art. 162, § 5º, do CTN).

14.2.1.5 Imputação ao pagamento

O mecanismo da **imputação ao pagamento** se caracteriza pelo poder concedido para a autoridade administrativa *imputar* o pagamento de valores a determinados tributos sempre que ocorrer *pagamento parcial e sem identificação*.

Inicialmente precisamos compreender que, como regra, o sujeito passivo será notificado do lançamento tributário sobre específico tributo, atribuindo-lhe prazo para quitação da exação.

Entretanto, em pontuais situações, o sujeito passivo devedor de mais de um tributo perante o mesmo sujeito ativo, efetuará o pagamento apenas de parte do total devido.

Pois bem, se no momento do pagamento não for expressamente identificado aquilo que pretendia o contribuinte quitar parcialmente, caberá à autoridade administrativa *apontar* a utilização dos valores, nascendo o instituto da *imputação*.

O art. 163 do Código Tributário Nacional elencará sequência de critérios que será utilizada pela autoridade administrativa no momento de *imputar (apontar)* aquilo pago, vejamo-las:

1. Débitos de obrigação própria e responsáveis (inciso I)

A autoridade inicialmente deverá verificar quais débitos o devedor pagará na condição de *Contribuinte* (obrigação própria), para posteriormente quitar aqueles e que figura como *Responsável Tributário*. Se em todos os débitos estiver atuando o devedor como

contribuinte, o próximo critério será utilizado.

2. **Contraprestação direta (inciso II)**

Primeiramente serão quitados os débitos em que exista contraprestação direta (começa pela contribuição de melhoria, depois taxas), para em seguida aceitar aqueles sem essa característica (impostos). Se todos eles forem da mesma natureza (impostos, por exemplo), será necessário avançar para o próximo critério.

3. **Prazo de prescrição (inciso III)**

Nesse critério, a autoridade administrativa deverá efetuar a quitação dos débitos tributários mais próximos de prescrever (ordem *crescente* do prazo de prescrição), vez que o tempo para cobrança estaria mais exíguo. Se esse critério for empatado, o último deverá ser aplicado.

4. **Valor do crédito (inciso IV)**

Chegando ao último critério ainda sem solucionar a *imputação ao pagamento*, a autoridade deverá optar pela quitação do maior valor de tributo devido (aplicando a ordem decrescente dos montantes).

Por fim, ressalte-se que esse mecanismo de imputação ao pagamento goza de pouca aplicação prática, pois a maioria dos tributos já são pagos com expressa designação, vinculados à cobrança bancária.

14.2.1.6 Consignação em pagamento

A realização do pagamento de tributos não deve ser vislumbrada apenas sob a ótica da credora Fazenda Pública, mas também do sujeito passivo que pretende exercer seu direito de quitação para não responder por eventuais encargos legais.

Utilizando-se de medida do processo judicial tributário, o art. 164 do CTN estabelece a possibilidade de o sujeito passivo realizar a **consignação de valores do crédito tributário** em pontuais situações, a saber:

a) **Recusa no recebimento ou subordinação ao cumprimento de outras obrigações (inciso I)**

As Fazendas Públicas não podem exigir o pagamento dos tributos e penalidades de forma *casada* com a quitação de outras obrigações. O contribuinte tem direito ao pagamento apenas de uma carga tributária, não podendo o *fisco* condicionar sua aceitação ao pagamento de tudo.

Talvez por questões econômicas, o contribuinte não possa, em dado momento, quitar toda sua carga tributária, tendo direito a efetuar o parcial pagamento para se livrar de parcela dos encargos moratórios.

Do mesmo modo, o poder público não poderá exigir formalidades (obrigações acessórias) desmedidas ou abusivas como condição ao recebimento dos tributos.

b) **Subordinação ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal (inciso II)**

De forma semelhante ao final do inciso I, também não será possível efetuar exigências administrativas sem fundamento legal, como barreiras ao recebimento de tributo. A título de exemplo, exigir ilegalmente que o IPTU apenas fosse pago em determinada hora na sede da respectiva Prefeitura.

c) **Bitributação (inciso III)**

Uma das hipóteses judiciais mais utilizadas na consignação, caracteriza-se pela exigência de mesmo tributo (mesmo fato gerador) por mais de uma Fazenda Pública. O sujeito passivo não estaria obrigado a realizar ambos os pagamentos, podendo consignar em juízo e requerer ao Magistrado que chamem os credores interessados para discussão.

Por fim, a demanda de consignação versará apenas sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar¹ e julgada procedente será convertido o depósito consignado em renda para o fisco. Se improcedente no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis (art. 164, §§ 1º e 2º, do CTN).

14.2.1.7 Repetição do indébito tributário

Utilizando-se da máxima jurídica de “vedação ao enriquecimento sem causa”, o Código Tributário Nacional estabelece seção própria para tratar sobre o indevido pagamento de tributos e a forma de sua devolução. Precisamos compreender que, a semelhança dos particulares, o poder público não pode obter indevida vantagem patrimonial sobre relações jurídicas inexistentes ou excessivas.

Nesse contexto, o art. 165 do CTN detalha que o sujeito passivo tem direito à restituição de quantias pagas, **independente de prévio protesto**, nos seguintes casos:

- I. *Cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.*

Independentemente, se o pagamento indevido ou maior que o devido foi efetuado pela cobrança ou mesmo voluntariamente, terá direito à restituição dos valores.

- II. *Erro na **identificação** do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento.*

De forma semelhante ao inciso anterior, também ocorrerá pagamento indevido quando existir erros em quaisquer dos elementos correspondentes ao lançamento tributário (art. 142 do CTN) que ocasionem o recolhimento de valores aos cofres públicos.

III. *Reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

Situações excepcionais em que, após o recolhimento do tributo, o sujeito passivo consegue (administrativamente ou judicialmente) mudança na decisão que havia determinado o pagamento.

Ressalte-se que o direito à devolução desses valores não dependerá de prévio protesto por parte do contribuinte ou responsável tributário.

Em termos mais simples, no anterior momento em que efetua o pagamento, pouco importa se o sujeito passivo já tinha exata noção quanto ao caráter indevido da exação. Ainda que acreditasse ter efetuado pagamento correto, terá direito à futura restituição dos valores dentro do prazo legal.

Esse permissivo legal é bastante utilizado no processo judicial tributário como forma de devolução das indevidas quantias por meio da **ação de repetição do indébito tributário**.

Nos tributos indiretos, objetivando solucionar e não apenas modificar o “enriquecimento ilícito”, o art. 166 do CTN traz inteligente regra, observe:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Em tópico específico (4.7.5), identificamos os conceitos de tributos *diretos e indiretos*, ressaltando a repercussão econômica como o grande diferencial.

Com efeito, nos **tributos diretos** não haverá *repercussão econômica*, atuado o mesmo sujeito como contribuinte de direito e contribuinte de fato (aquele praticante do fato gerador do tributo também realizará no *mundo dos fatos seu* pagamento, suportando o ônus financeiro). Ex.: IPVA.

Já nos **tributos indiretos**, existirá *repercussão econômica*, ocorrendo a separação entre o contribuinte de direito (sujeito que pratica o *fato gerador* e recolhe inicialmente o tributo) e contribuinte de fato (terceiro que suporta o ônus repassado pelo contribuinte de direito). Ex.: ICMS.

Assim, imaginemos as seguintes situações:

- I. Determinado sujeito efetua em duplicidade o pagamento do IPVA sobre seu único veículo. Nesse contexto, será parte legítima para pleitear (administrativa ou judicialmente) a devolução dos valores recolhidos a maior, pois se trata de tributo direito por ele suportado sem repasse para o próximo;

II. Comerciante que circula mercadorias e recolhe o ICMS. Se identificado valores indevidos ou maiores que o devido, esse contribuinte não terá **automaticamente** direito à restituição das quantias. Trata-se de tributo indireto em que o contribuinte de direito teria realizado o repasse dos valores ao contribuinte de fato (próximo da cadeia).

Por tais razões, o citado art. 166 do CTN determina que, nos tributos indiretos, o contribuinte *de direito* somente poderá requerer a restituição dos valores indevidos se comprovado que não recuperou do contribuinte *de fato* tais quantias (não repassou para o próximo da cadeia, arcando com os efeitos do pagamento do tributo) ou estar expressamente por ele autorizado (o contribuinte *de fato* autorizaria o contribuinte *de direito* a requerer a restituição).

Nesse mesmo sentido, aduz a Súmula 546 do STF que “cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte ‘de jure’ não recuperou do contribuinte ‘de facto’ o ‘quantum’ respectivo”.²

Pensar de modo diferente seria apenas transferir o enriquecimento ilícito do ente político para o contribuinte de direito, vez que a diminuição patrimonial não foi por ele suportada, mas sim pelo contribuinte de fato.



Atenção

Nosso ordenamento não autoriza o **contribuinte de fato** pleitear diretamente a devolução dos valores indevidamente recolhidos, ainda que demonstrem o repasse sofrido, pois não integram a relação jurídico tributária. Contudo, em algumas situações, a jurisprudência flexibiliza essa legitimidade para aceitar demandas diretamente propostas pelo contribuinte de fato, a exemplo do ICMS sobre a contratação de demanda energética não utilizada (REsp 1.299.303/SC).

Verificamos que, no atraso do pagamento do tributo, deverá o sujeito passivo suportar os encargos da mora. Na atividade de restituição dos valores pela Fazenda Pública, também existirão encargos a serem suportados.

O fisco deverá arcar não apenas com a devolução dos valores correspondentes aos tributos, mas também deverá incluir as multas e juros de mora indevidamente recolhidos (art. 167 do CTN).

Por outro lado, não haverá devolução de penalidades das infrações de cunho formal que não se vinculariam diretamente ao pagamento indevido. Explicando melhor: estudamos que a obrigação acessória (formalidades) inadimplidas geram obrigações principais quanto a penalidades (art. 113, § 3º, do CTN). Assim, se o sujeito deixa de escriturar um livro fiscal, manter certidões, atualizar cadastros, surgirão penalidades que não serão devolvidas na repetição.

A incidência de juros não capitalizáveis (juros simples) se inicia com o trânsito em julgado da decisão definitiva que determinar a devolução até a efetiva entrega dos valores ao contribuinte (art. 167, parágrafo único, do CTN). Também nesse sentido:



Súmula

Súmula 188 do STJ – Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença.

Já em termos de atualização monetária, a recomposição do poder aquisitivo da moeda levará em consideração desde o momento do pagamento indevido.



Súmula

Súmula 162 do STJ – Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.

Relembre-se que nos tributos federais, o art. 39, § 4º, da Lei 9.250/1995 sintetizou a incidência dos juros e atualização monetária pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC.

Para encerramos o estudo do instituto da restituição do indébito, o Código elenca os prazos para que os contribuintes possam requerer a devolução dos valores de forma administrativa ou judicial.

Como regra geral, o art. 168 do CTN estabelece o prazo de 5 (cinco) anos para exercício do direito de restituição, iniciando-se em diferentes momentos, conforme agora explanado:

a) **Iniciando na data da extinção do crédito tributário (inciso I)**

Aplicáveis aos casos mencionados nos incisos I e II do art. 165 do CTN (cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido, bem como erros nos elementos do lançamento), será iniciado o prazo de 5 (cinco) anos no momento da suposta extinção do crédito tributário.

A maior problemática quanto a esse prazo residia nos casos do **lançamento por homologação** (art. 150 do CTN) que, conforme estudado, apenas seria extinto com a homologação (expressa ou tácita) da autoridade administrativa no prazo de também 5 (cinco) anos.

Se a autoridade administrativa não efetuasse diligentemente a homologação do lançamento,

acabaria por conceder ao contribuinte prazo de quase 10 (dez) anos para requerimento da restituição de valores. Com efeito, os primeiros 5 (cinco) anos seriam para efetuar a homologação do lançamento e, uma vez homologado, restaria extinto o crédito tributário, reabrindo-se novos 5 (cinco) anos para requerimento de devolução.

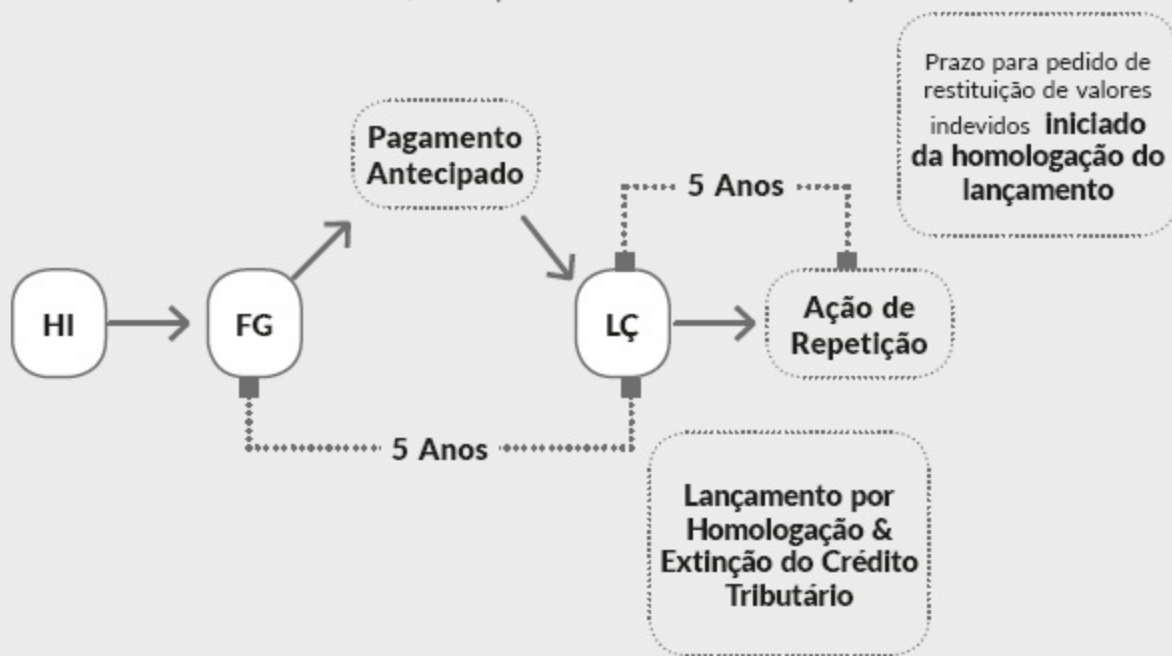
Objetivando encerrar esse benefício, o art. 3º da LC 118/2005 determinou que, nesses casos d e **lançamento por homologação**, será contabilizado o prazo para restituição já do pagamento antecipado (e não mais da extinção do crédito pela homologação).



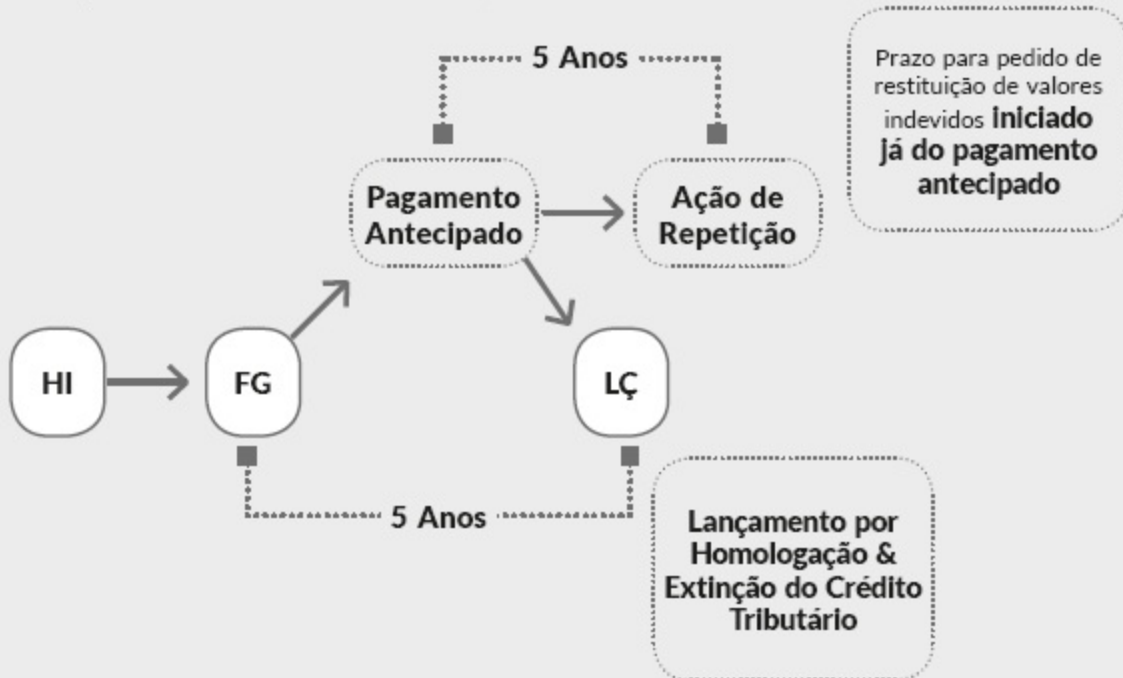
facilitando

Prazos de devolução no *lançamento por homologação*

I – Antes do advento da LC 118/2005 (validade da teoria dos 5 + 5)



II – Após o advento da LC 118/2005 (invalidez da teoria dos 5 + 5)



b) **Iniciando na data em que se tornar definitiva decisão administrativa ou judicial (inciso II**

Em se tratando dos casos mencionados no inciso III do art. 165 do CTN (reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória), o prazo de 5 (cinco) anos será iniciado quando se tornar definitiva a decisão administrativa ou judicial, essa última com seu trânsito

em julgado certificado.

Se o sujeito passivo optar pelo requerimento administrativo de restituição e ocorrer denegação, o art. 169 do CTN explana prazo de prescrição de 2 (dois) anos para anular essa negativa decisão da Administração Pública. O início dessa ação anulatória interrompe o prazo de prescrição, retornando-lhe apenas pela metade, ao ser notificado o representante da Fazenda Pública interessada.³

14.2.2 Compensação

A compensação é instituto de origem no direito civil que se caracteriza pela quitação, total ou parcial, de obrigações (líquidas, vencidas e de coisas fungíveis) entre sujeitos que atuam, ao mesmo tempo, como credores e devedores uns dos outros (arts. 368 e 369 do CC).

Em termos mais simples, a compensação se enquadra como o *encontro de contas* entre credor/devedor e devedor/credor, compensando-se até os limites de suas recíprocas obrigações.

Em direito tributário, a compensação operar-se-á quando o sujeito passivo devedor de tributos deter de créditos perante a mesma Fazenda Pública credora, efetuando-se a compensação dos valores.

Seu disciplinamento se encontra nos arts. 170 e 170-A do Código Tributário Nacional, determinando a necessidade de lei estipuladora para aplicação e requisitos na compensação, concedendo à autoridade administrativa a atribuição para efetua-los diante de créditos tributários líquidos e certos, vencidos ou vincendos.

Para o contribuinte, a vantagem percebida estaria na efetiva quitação de suas obrigações tributárias e a não submissão ao moroso procedimento de precatórios para recebimento de seus créditos (art. 100 da CF).

Entretanto, apesar da mencionada vantagem, a compensação não deixa de se portar como mera faculdade do sujeito passivo tributário. Nesses termos:



Súmula

Súmula 461 do STJ – O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

No que concerne ao *fisco*, também seria perceptível a vantagem na aplicação do instituto da compensação, pois teria a certeza da quitação dos tributos pelo devedor. Outro benefício estaria na ausência da obrigação de separar valores para pagamento do respectivo precatório.

Atualmente, a jurisprudência nacional aceita, inclusive, a realização de “compensação *ex*

officio”, em que a administração pública procederá ao ajuste da compensação mesmo sem requerimento do sujeito passivo, devendo apenas ser ele previamente notificado, e desde que não esteja o crédito com a exigibilidade suspensa (REsp 1.213.082/PR, REsp 1.265.308/SC).

Diversamente da previsão civilista, mostra-se possível a realização de compensação tributária com créditos vencidos e também **vincendos**, quando o poder público antecipará o crédito do contribuinte.

O fisco apenas teria o dever de entregar os valores ao particular em momento posterior, mas realiza a antecipação do vencimento (crédito vincendo), obtendo desconto não superior a 1% (um por cento) ao mês entre a compensação e a data do vencimento (art. 170, parágrafo único, do CTN).

Para fins dessa compensação, os valores podem corresponder a todo o crédito tributário (art. 139 do CTN), englobando-se o tributo e a multa. Em outras palavras, se a natureza jurídica do crédito a ser devolvido pelo *fisco* for uma penalidade tributária, poderá compensá-lo com eventual débito tributário (REsp 798.263/PR).

Não obstante as excessivas vantagens para efetivação da compensação em matéria tributária, importantíssima barreira foi imposta na sua aplicação: **os créditos ainda discutidos judicialmente**.

Com efeito, em específicas situações o sujeito passivo obtém a negativa da Fazenda Pública quanto à existência de créditos tributários a serem compensados, forçando-o a propositura de ação judicial para declaração.

Uma vez realizada a negativa da compensação, poderá o sujeito passivo forçar a declaração de seu direito mediante a propositura de ordinárias ações judiciais, bem como impetrar Mandado de Segurança, caso identificado o ato como abusivo por parte da autoridade administrativa.



Súmula

Súmula 213 do STJ – O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

Por outro lado, requerimento de antecipação dos efeitos da tutela judicial, concessão de liminar no MS ou mesmo suscitação de cautelares não serão permitidos como mecanismo de compensação.



Súmula

Súmula 212 do STJ – A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar.

A preocupação estaria na natureza precária das cautelares e liminares, pois, na continuidade do processo, poderão sofrer modificações ou serem revogadas/cassadas, perdendo o efeito outrora concedido. Assim, objetivando evitar maiores embaraços, apenas se mostra possível a realização de compensação com créditos definitivamente declarados como existentes.

Por esse motivo, a Lei Complementar 104/2001 acrescentou o art. 170-A no CTN determinando que “é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.

Ressalte-se que o direito de compensação até poderá ser declarado pelo poder judiciário, mas não o será convalidado se efetuado previamente.



Súmula

Súmula 460 do STJ – É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte.

O entendimento parte do pressuposto de que, a convalidação pelo judiciário do prévio pagamento, equivaleria à realização do lançamento, atividade essa privativa da autoridade administrativa fiscal, e não do Magistrado.

Finalizando o estudo desta modalidade de extinção, o Superior Tribunal de Justiça sumulou específico entendimento afastando a aplicação do art. 354 do Código Civil, relacionado a ordem de compensação de juros e capital.



Súmula

Súmula 464 do STJ – A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.

Para a corte, tratando-se de créditos tributários, não haverá separação entre a natureza que originou a obrigação que será compensada, pouco importando a ordem dos juros ou capital, prestigiando a autonomia da esfera jurídico tributária.

14.2.3 Transação

Para fins do direito privado, a transação se caracteriza como acordos entre credor e devedor, objetivando prevenirem ou terminarem litígio (art. 840 do CC).

Na esfera tributária também se mostra viável a utilização desse instituto quando o sujeito passivo

(contribuinte e responsável tributário) e ativo (Fazendas Públicas) celebram concessões mútuas para terminarem litígios e extinguirem o crédito tributário, obedecendo a condições estabelecidas em lei (art. 171 do CTN).

Em outras palavras, a lei concessiva autoriza a celebração mútua de acordos como mecanismo de encerrar a relação tributária.

Diversamente da esfera privada, a transação em direito tributário apenas será permitida para **terminar litígios** e não para preveni-los, sendo necessário a existência do efetivo crédito tributário devido à Fazenda Pública.

Ressalte-se que a lei, utilizada pelo respectivo ente para instituir a transação, também deverá indicar a autoridade administrativa competente para autorizar em cada caso (art. 171, parágrafo único, do CTN).



Atenção

A doutrina critica o enquadramento da transação no rol de modalidades extintivas do crédito tributário, pois sua utilização necessitaria do emprego de outras formas. Com efeito, nas concessões mútuas o poder público poderá perdoar parcela do crédito mediante a quitação de outro percentual, nada mais sendo que a conjunção dos institutos da remissão e pagamento (art. 156, I e IV, do CTN).

Por fim, o mero pedido de parcelamento após o início de ação de execução fiscal não conduz à extinção do crédito tributário pela transação, mas apenas suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN). De tal modo, também não haverá extinção da execução, mas apenas seu sobrestamento até final quitação do parcelamento (REsp 514.351/PR).



Jurisprudência

Recurso especial. Tributário. O parcelamento da dívida tributária nos embargos à execução não implica a extinção da execução, mas a sua suspensão. 1. O parcelamento do débito na execução fiscal implica, tão somente, a suspensão do processo, conservando-se perene a Certidão da Dívida Ativa a sustentar a execução até que se extinga a dívida, podendo operar-se a continuidade da execução fiscal pelo saldo remanescente, se o parcelamento não restar cumprido integralmente pelo sujeito passivo. **2. A figura do parcelamento não se confunde com a transação extintiva do crédito. A autocomposição bilateral ou transação é forma de**

extinção do crédito tributário, consoante determina o art. 156, III do CTN, implicando no término do direito da Fazenda Pública de cobrar a obrigação tributária. 3. Considerando que a transação é a forma pela qual as partes previnem ou terminam litígios mediante concessões mútuas, enquanto que o parcelamento é a mera dilação de prazo para o devedor honrar sua dívida, não há que falar em naturezas semelhantes. Ao revés, no parcelamento, a dívida ativa não se desnatura pelo fato de ser objeto de acordo de parcelamento, posto que não honrado o compromisso, retoma ela o os seus privilégios, incidindo a multa e demais encargos na cobrança via execução fiscal. 4. É novel regra assente no Código Tributário Nacional que o parcelamento do débito é meramente suspensivo. 5. Recurso especial provido (STJ, REsp 200300231637, 1ª Turma, Luiz Fux, DJ 19.12.2003, p. 347).

14.2.4 Remissão

Também originada do direito civilista (arts. 385 a 388 do CC), a remissão consiste na liberação da obrigação do devedor por ato voluntário do credor.

Em matéria tributária, a remissão opera-se pelo **perdão**, total ou parcial, do crédito tributário (tributo + penalidade), concedido por **lei** do respectivo ente político.

Conforme estabelece o art. 172 do Código Tributário Nacional, essa liberação será concedida pela autoridade administrativa, sob autorização legal, nos seguintes casos:

- I. situação econômica do sujeito passivo;
- II. erro ou ignorância escusável do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;
- III. diminuta importância do crédito tributário;
- IV. considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso
- V. condições peculiares à determinada região do território da entidade tributante.

Nas situações elencadas nos incisos I, II e IV, a autoridade administrativa verificará situações pessoais do sujeito passivo para efetivar a dispensa do crédito tributário. No inciso III, a importância do crédito tributário mostra-se irrelevante se comparado com os custos necessários à sua cobrança, ao passo que o inciso V se refere ao elemento econômico atrelado a condições de determinada região que passe por dificuldades ou necessite de incentivos fiscais.

Tratando-se de medida excepcional, o art. 150, § 6º, da Constituição Federal determina a necessidade de lei específica para concessão do benefício, objetivando evitar a existência de desarrazoados desmandos na liberação de créditos públicos.

Ademais, conforme o parágrafo único do art. 172 do Código Tributário Nacional, a concessão da

remissão não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o mesmo disciplinamento da revogação da moratória (art. 155 do CTN – vide tópico 13.2.1).

14.2.5 Decadência

14.2.5.1 Disposições ordinárias

O instituto da **decadência** opera-se em diversos seguimentos jurídicos do nosso ordenamento, passando pela seara processual, penal, civil, dentre outras. No direito tributário, encontraremos a decadência ao lado da prescrição, como modalidade de extinção dos créditos tributários, elencados no art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

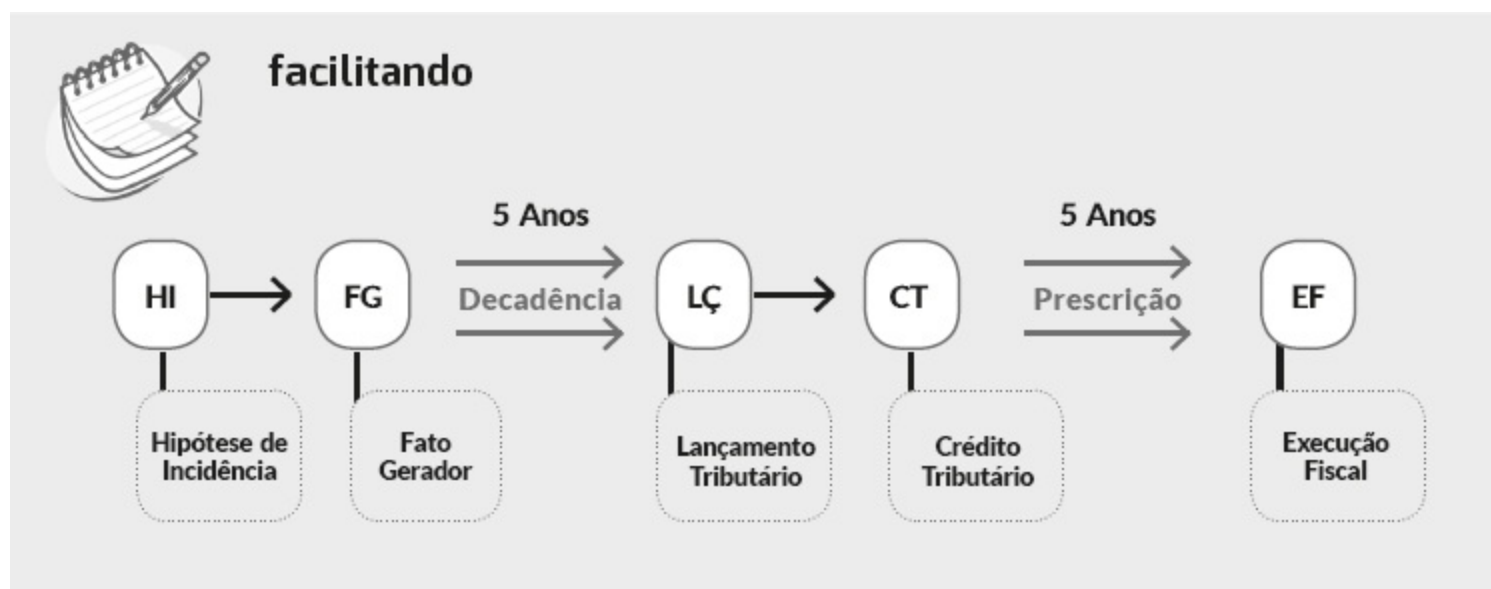
Abandonando as confusões conceituais e temporais perceptíveis em outros ramos jurídicos, na seara tributária, a **decadência** se caracteriza pelo período em que o *fisco* deverá efetuar a constituição do seu direito ao crédito tributário.

Estudamos em capítulos anteriores que a relação jurídica nasce com a realização do *fato gerador* do tributo, mas que a obrigação tributária apenas seria *declarada*, e o *crédito* constituído, com o procedimento de *lançamento tributário* (art. 142 do CTN).

Exatamente, esse período concedido à Fazenda Pública para efetivar o procedimento de lançamento tributário é que se conceitua como **prazo decadencial** e que, segundo disciplina o código, será de 5 (cinco) anos.

Uma vez efetuado o lançamento tributário e constituído o respectivo crédito, restará encerrado o prazo decadencial, cabendo agora ao *fisco* exigir do sujeito passivo o pagamento desses valores.

Essa nova etapa também se sujeita ao prazo de 5 (cinco) anos, agora denominado de **prazo prescricional**, para que o *fisco* exerça seu direito de cobrança judicial (*execução fiscal*), conforme abordaremos mais à frente.





Atenção

Esse enquadramento não será aplicável à modalidade de **lançamento por homologação** (art. 150 do CTN), pois detém disciplinamento decadencial específico, abordado no tópico seguinte.

Tecnicamente o prazo decadencial deveria ter sido enquadrado, ao lado da isenção e anistia, como modalidade de exclusão do crédito tributário (art. 175 do CTN), pois se caracteriza em momento anterior à constituição do próprio crédito tributário. Em termos mais simples, se a decadência é prazo para constituição do crédito, não poderia ser utilizada para extingui-lo.

Só se extinguiria crédito que já exista e não aquele que sequer chegou a existir. Entretanto, devemos adotar o enquadramento legal do código como modalidade de extinção dos créditos tributários.

Superada a conceituação do instituto decadencial, o estudo se volta agora para a identificação e contagem do seu prazo.

Com efeito, as normas gerais sobre decadência e prescrição precisam de definição em nível de *lei complementar* (art. 146, III, “b”, da CF), exercendo o Código Tributário Nacional esse importante papel.⁴

No art. 173 do Código Tributário Nacional, encontramos o prazo decadencial fixado em 5 (cinco) anos, estabelecendo três diferentes regras para definição do *início de sua contagem*, a saber:

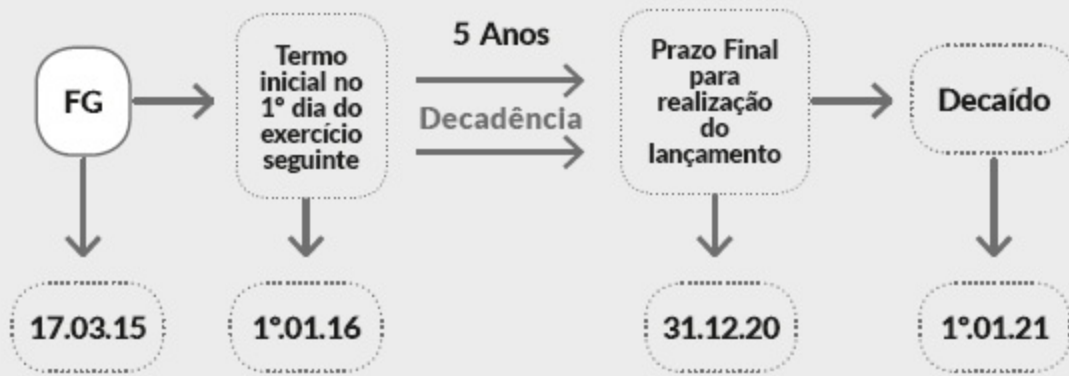
a) **Regra geral (inciso I)**

Utilizando-se da regra geral estampada no inciso I do art. 173 do CTN, o prazo de 5 (cinco) anos para realização do lançamento tributário apenas se iniciará no primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em outras palavras, se o fisco não obteve conhecimento sobre a realização do *fato gerador* no presente exercício, o prazo decadencial apenas terá começo no próximo ano. Essa determinação acaba indiretamente concedendo prazo superior a 5 (cinco) anos.

Assim, se determinado contribuinte praticar *fato gerador* em 17.03.2015, o início do prazo decadencial apenas se daria em 1º.01.2016, consumando-se em 1º.01.2021.



facilitando



A justificativa para postergar o início da contagem, alegada pelo legislador, doutrina e jurisprudência, estaria na concessão de maior prazo para que o *fisco* tome conhecimento quanto a ocorrência do *fato gerador*.

b) Antecipação (parágrafo único)

Por meio dessa regra, o início da contagem dos 5 (cinco) anos será antecipada para o exato momento em que o *fisco* tenha iniciado medidas preparatórias indispensáveis à constituição do crédito tributário com a notificação ao sujeito passivo.

Percebamos, na regra geral, antes estudada, a postergação do início da contagem do prazo objetivava conceder tempo para que a Fazenda Pública obtivesse conhecimento quanto à ocorrência do *fato gerador*.

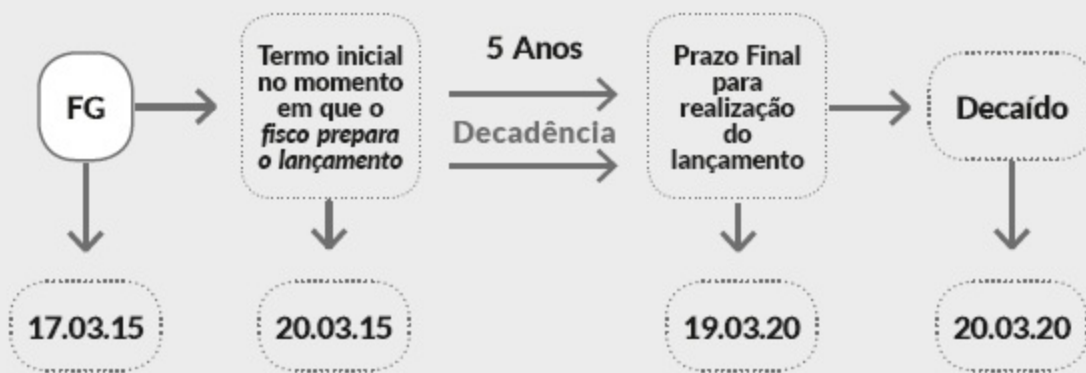
Por outro lado, aqui verificamos que o *fisco* já sabia da existência do *fato gerador*, iniciando os procedimentos preparatórios para o lançamento, não sendo justificável prolongar o início do prazo decadencial.

Valendo-se do mesmo exemplo outrora utilizado, o contribuinte praticou *fato gerador* em 17.03.2015, tendo o fisco lhe notificado quanto ao início do procedimento de lançamento já em 20.03.2015.

Nessa situação, o prazo de decadência será antecipado e se consumará em 20.03.2020.



facilitando



c) Anulação por vício formal (inciso II)

Agora, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos se iniciaria na data em que se tornar definitiva decisão anulatória, por vício formal, de lançamento anterior.

Trata-se de verdadeiro benefício em prol da Administração Tributária, pois implica em renovação do prazo para realização do lançamento tributário.

O *fisco* já teve concedido inicial prazo decadencial para efetuação do lançamento e, se anulado por vício formal, ocorrerá a interrupção e reinício de 5 (cinco) anos para lançamento.

Note que esse prazo apenas será aplicado para os casos de lançamentos anulados **por vícios formais**, tais como: incompetência da autoridade lançadora, erros na formatação da certidão, cerceamento de defesa, dentre outros.

Não será possível, portanto, a concessão de novo prazo para realização de correções a vícios materiais, já que se tratariam de nulidades absolutas.



facilitando



14.2.5.2 Disposições aplicáveis ao lançamento por homologação

Os prazos decadenciais aplicáveis ao lançamento por homologação sofrem algumas diferenciações se comparadas com as ordinárias regras já estudadas.

Verificamos que, no lançamento por homologação (art. 150 do CTN), os procedimentos administrativos serão tomados, em sua maioria, pelo próprio sujeito passivo, ao realizar a identificação do *fato gerador* e da matéria tributária, calcular o montante do tributo devido e proceder com o **pagamento antecipado** da exação. Ao *fisco* caberá apenas a verificação do pagamento para consequente homologação ou lançamento complementar.

Analisamos, ainda, que a Fazenda Pública deverá efetuar a homologação de forma expressa no prazo de 5 (cinco) anos, sob pena de operar-se tacitamente pela desídia nessa verificação (art. 150, § 4º, do CTN). Transcorrido o prazo sem verificação, eventual saldo estará decaído em decorrência da homologação tácita.

Aplicando tais regramentos, e a luz do atual entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, podemos identificar as seguintes regras para decadência nos casos de lançamento por homologação:

a) **Declaração e pagamento antecipado**

Quando o sujeito passivo realizar a declaração dos fatos geradores praticados, bem como o pagamento antecipado, o prazo de 5 (cinco) anos para efetivação da homologação expressa também será considerado decadencial (art. 150, § 4º, do CTN).

Com efeito, se o sujeito efetua pagamento antecipado em valores inferiores aqueles efetivamente devidos, o fisco deverá identificá-los no prazo correspondente a homologação expressa, pois sua omissão acarretará aceitação tácita e impedirá a realização de lançamento complementar.

Assim, se o correto valor da exação tributária fosse R\$ 2.000,00 (dois mil reais) e o contribuinte apenas tivesse declarado e recolhido antecipadamente R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais). O *fisco* deverá identificar a ausência dos R\$ 500,00 (quinhentos reais) no período de 5 (cinco) anos, sob pena de homologação tácita e, consequente, decadência desse saldo.

b) **Ausência de declaração e pagamento antecipado**

Não existindo qualquer atividade do sujeito passivo no sentido de declarar e pagar antecipadamente os valores do tributo, o *fisco* utilizará a regra geral estampada no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, iniciará o prazo decadencial no primeiro dia do exercício financeiro seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A intenção, mais uma vez, seria conceder inicial período para que a Fazenda Pública obtivesse conhecimento quanto à realização do *fato gerador* dos tributos, já que o sujeito passivo nada realizou.

Nesse sentido, a matéria foi sumulada:



Súmula

Súmula 555 do STJ – Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.



Atenção

Essa regra geral (art. 173, I, do CTN) também será aplicada aos casos de pagamento antecipado de maneira dolosa, fraudulenta ou simulada, não se aplicando a regra estampada no § 4º do art. 150 do CTN.

c) **Declaração e ausência do pagamento antecipado**

Considerada uma das situações mais polêmicas quanto ao regramento decadencial, estamos diante do sujeito passivo que efetivamente realiza a declaração do *fato gerador* praticado, mas deixa de realizar o recolhimento do tributo antecipadamente.

Pois bem, para o Superior Tribunal de Justiça a mera declaração realizada pelo sujeito

passivo já equivaleria ao lançamento tributário e consequente constituição do crédito, sendo desnecessária verificação pela Fazenda Pública.

Nesses termos, aduz a **Súmula 436 do STJ** que “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

Apesar da incongruência com a atribuição de competência exclusiva da autoridade administrativa na realização do lançamento tributário (art. 142 do CTN), considera-se válida a constituição do crédito com a declaração do próprio devedor, encerrando-se o prazo decadencial e iniciando-se o período prescricional para cobrança judicial da dívida (execução fiscal).

14.2.6 Prescrição

Conforme já fora explanado no tópico anterior, a constituição do crédito tributário será efetivada com o procedimento administrativo do lançamento tributário, a ser realizado no prazo de 5 (anos) e com regras estabelecidas no próprio CTN. Uma vez efetuado o lançamento tributário, não mais será possível a configuração do prazo decadencial, salvo se ocorrer sua anulação por vício formal (art. 173, II, do CTN), reabrindo-se o prazo quinquenal.

Inexistindo disposição legislativa diversa, o prazo regra de vencimento dos tributos será de 30 (trinta) dias, contados da notificação do contribuinte quanto ao lançamento efetivado (art. 160 do CTN), abrindo-se a possibilidade de defesa administrativa com a fase “litigiosa” do PAT – Processo Administrativo Tributário.

Durante o período de apreciação da defesa administrativa (*reclamações ou recursos administrativos*), estudamos que o crédito tributário permanecerá com sua exigibilidade suspensa até final deliberação da própria administração fiscal (art. 151, III, do CTN).

Apenas quando ultrapassado o prazo de vencimento do tributo sem pagamento e sem apresentação de defesa administrativa, ou mesmo com o julgamento desfavorável se eventualmente apresentada, é que se tornará **definitivo o crédito tributário** (finalização de todo o real procedimento de lançamento tributário).

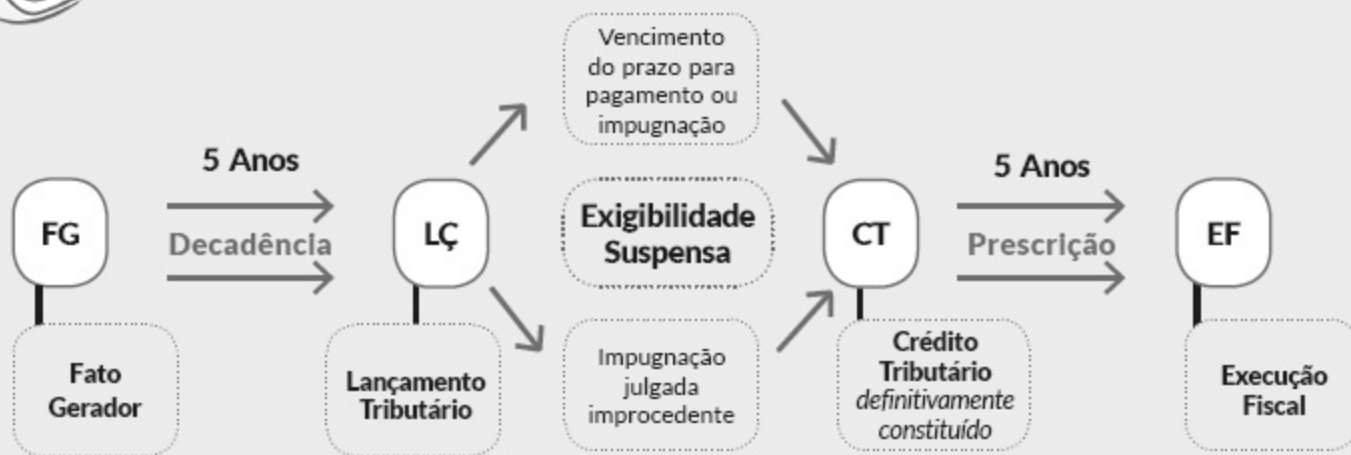
Nesse contexto, estabelece o art. 174 do Código Tributário Nacional que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

A concessão desse novo prazo de 5 (cinco) anos para o ingresso de **execução fiscal** conceitua-se como **prazo prescricional** para exercício do direito constituído no anterior lançamento.

Em termos mais simples, os primeiros 5 (cinco) anos concedidos se referem ao período *decadencial* e são contados da realização do *fato gerador até o lançamento tributário*, ao passo que esses outros 5 (cinco) anos *prescricionais* se iniciam da *constituição definitiva até o ingresso da execução fiscal*.



facilitando



De maneira *facilitada*, podemos afirmar que: a **Decadência tributária opera-se como prazo para constituição do direito ao crédito** e a **Prescrição como prazo para o exercício judicial desse direito**.

Uma vez iniciado o prazo prescricional pela constituição definitiva do crédito tributário, o parágrafo único do art. 174 do Código Tributário Nacional estabelece a ocorrência de causas interruptivas, reiniciando sua contagem, nas seguintes situações:

a) **Despacho do Juiz ordenando a citação na execução fiscal (inciso I)**

Ao despachar a inicial da execução fiscal o Magistrado verificará os requisitos de validade e determinará a citação do executado para que efetue o pagamento da dívida tributária no prazo de 5 (cinco) dias, sob pena de penhora de bens (arts. 8º e 10 da Lei 6.830/1980 – Lei de Execuções Fiscais). Desse modo, será interrompido o prazo prescricional, retornando ao período inicial de cinco anos.

O estudado inciso foi modificado pela Lei Complementar 118/2005, já que, na sua original redação, ficou estabelecido que a interrupção da prescrição apenas ocorreria com a citação pessoal do executado.

Assim, na forma como antes estava estabelecida, ainda que a Fazenda Pública efetivasse o ingresso da execução de forma tempestiva, a interrupção da prescrição dependeria da efetiva localização do executado.

Essa condição acabava por gerar verdadeiras manobras de “fuga do executado” à citação, como condição à operacionalização da prescrição.

Atualmente, para configurar-se a interrupção do prazo de prescrição, bastará a propositura

tempestiva, pelas Fazendas Públicas, do executivo fiscal. A demora na efetivação da citação pelo Poder Judiciário não poderá ser alegada como fundamento para a prescrição.



Súmula

Súmula 106 do STJ – Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.

b) Protesto e ato judicial (incisos II e III)

Quaisquer outras medidas judiciais que constitua em mora o devedor também serão consideradas causas interruptivas do prazo de prescrição, vez que demonstram o interesse da Fazenda Pública em seguir os atos de cobrança. Incluem-se o próprio protesto judicial, arrestos, cautelares, dentre outras medidas válidas que não necessariamente correspondam à execução fiscal.

c) Qualquer ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito pelo devedor, ainda que extrajudicial (inciso IV)

Situações em que o próprio devedor tributário inequivocamente reconhece a existência do débito tributário. Essa situação poderá ocorrer na esfera judicial (ex.: propositura de Ação de Consignação objetivando pagar tributos) ou extrajudicial (ex.: pedido de compensação tributária ou parcelamento).



Atenção

No que concerne ao parcelamento, estudamos que seria forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN), mas que também se enquadra como forma de interrupção do prazo prescricional por reconhecimento extrajudicial da dívida (art. 174, parágrafo único, IV, do CTN). Desse modo, atente-se que o prazo para o exercício judicial do direito será interrompido (recomeçando novamente os cinco anos) com o mero requerimento de parcelamento e, após, esse mesmo prazo será suspenso quando aceito o pedido de parcelamento pelo respectivo fisco. Assim, teremos a suspensão do novo prazo interrompido. Uma vez perdido o parcelamento pelo sujeito passivo (contribuinte deixar de pagá-lo), a exigibilidade será retomada pelo prazo restante resultante da interrupção.⁵

Por fim, ressalte-se que a Lei de Execuções Fiscais – LEF (Lei 6.830/1980) também estabelece regramento prescricional.

Trata-se da denominada **prescrição intercorrente** existente no **correr** do processo de execução, quando não localizado o devedor ou bens passíveis de restrição. Seu disciplinamento vem estabelecido no art. 40 da LEF, designando, *in verbis*:

Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

De início, verificamos que o Magistrado deverá determinar a suspensão da execução e abrir vistas ao representante judicial da Fazenda Pública, não correndo prazo de prescrição nesse período (*suspensão do prazo de prescrição*).

Passado 1 (um) ano dessa suspensão, o Magistrado determinará o arquivamento provisório dos autos e, transcorrido o prazo prescricional de 5 (cinco) anos no arquivo, depois de novamente ouvida a Fazenda Pública, *de ofício* reconhecerá a prescrição.

Nesse sentido, sumulou o Superior Tribunal de Justiça:



Súmula

Súmula 314 do STJ – Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.

Observe que, até o momento anterior a decretação da prescrição, localizado o devedor ou seus bens, o feito executivo retomará seu normal curso.

14.2.7 Conversão do depósito em renda

Quando estudadas as modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, verificamos entre elas a realização do depósito integral (art. 151, II, do CTN). Sua utilização ocorrerá de forma mais comum em processos judiciais (ação declaratória ou anulatória de lançamento tributário), objetivando impedir o fisco de continuar os atos expropriatórios da cobrança em sede de execução fiscal.

Pois bem, em caso de insucesso na discussão administrativa ou judicial, o depósito, antes usado para suspender, será agora convertido em renda, extinguindo-se o crédito tributário (art. 156, VI, do CTN). Dessa forma, a conversão desse depósito em renda não deixa de ser indiretamente uma modalidade de pagamento já consagrada como forma extintiva do crédito (art. 156, I, do CTN).

14.2.8 Pagamento antecipado e homologação do lançamento

Entre as modalidades de lançamento tributário, verificamos que a espécie **por homologação** se caracteriza pela maior participação no procedimento de lançamento sendo exercida pelo próprio sujeito passivo da relação tributária (art. 150 do CTN).

O próprio sujeito passivo será incumbido do papel de verificar a ocorrência do *fato gerador* e identificação da matéria tributária, bem como realizar o cálculo do tributo e pagar antecipadamente. Para Fazenda Pública apenas restará efetuar a homologação expressa no prazo de 5 (cinco) anos, sob pena de sua concordância tácita (art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN).

Pois bem, a extinção do crédito tributário lançado nessa modalidade apenas será verificada quando efetivamente ocorrer **homologação**, *expressa ou tácita*, dos valores antecipadamente recolhidos (art. 156, VII, do CTN).

14.2.9 Consignação em pagamento

Já estudada entre as modalidades de extinção do crédito tributário pelo pagamento (item 14.2.1.6), a **consignação em pagamento** se caracteriza como medida judicial manejada pelo sujeito passivo para ver garantido seu direito ao adimplemento de tributos sempre que a Fazenda Pública opor as seguintes situações elencadas no art. 164 do Código Tributário Nacional:

- a) recusa no recebimento ou subordinação ao cumprimento de outras obrigações (inciso I);
- b) subordinação ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal (inciso II)
- c) bitributação (inciso III).

O enquadramento da consignação como forma de extinção do crédito tributário apenas se dará

quando julgada procedente a demanda e o prévio depósito convertido em renda para o respectivo *fisco* (art. 156, VIII, do CTN).

14.2.10 Decisão administrativa

Considerando que o ordenamento jurídico nacional garante o exercício do contraditório e ampla defesa em processos judiciais ou administrativos (art. 5º, LV, da CF), o sujeito passivo poderá apresentar reclamações e recursos na própria administração fiscal, utilizando-se das respectivas leis do Processo Administrativo Tributário – PAT.

Estudamos que durante o processamento dessas reclamações e recursos administrativos, haverá a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até a efetiva resposta da respectiva Fazenda Pública julgadora (art. 151, III, do CTN).

Uma vez julgada, total ou parcialmente procedente a reclamação ou recurso apresentado pelo sujeito passivo, implicará em extinção completa ou incompleta do crédito tributário (art. 156, IX, do CTN).

Ressalte-se a necessidade dessa decisão ser irreformável e definitiva, não mais podendo ser objeto de ação anulatória, a semelhança do “trânsito em julgado” nas demandas judiciais.

14.2.11 Decisão judicial

Seguindo o mesmo raciocínio explanado para decisão administrativa, a **decisão judicial** passada em julgado também poderá extinguir o crédito tributário se favorável ao contribuinte (art. 156, X, do CTN).

A expressão *passada em julgado*, adotada pelo código de 1966, hoje usualmente foi substituída pela equivalente expressão *transitada em julgado* e significa a decisão definitiva que não mais possa ser modificada judicialmente, gerando a imutabilidade da *coisa julgada* (art. 5º, XXXVI, da CF).

Como exemplo, o contribuinte que obtém êxito em ação anulatória de lançamento tributário, extinguindo-se o lançamento e também o crédito dele originado (art. 38 da Lei 6.830/1980 – LEF).

14.2.12 Dação em pagamento de bens imóveis

Acrescentado por meio da Lei Complementar 104/2001, o inciso XI do art. 156 do Código Tributário Nacional determina a possibilidade de pagamento do tributo mediante a **dação em pagamento de bens imóveis**, na forma e nas condições estabelecidas em lei.

O instituto da dação tem origem no direito civil ao estabelecer a resolução da obrigação mediante a entrega de algo diverso daquilo originalmente pactuado (arts. 356 a 359 do CC).

Em direito tributário, estudamos que o pagamento do tributo será, como regra, realizado mediante o pagamento em dinheiro, já que se trata de prestação pecuniária. Entretanto, também seria possível a quitação mediante a entrega de algo que possa exprimir o valor monetário (art. 3º do CTN).

O bem imóvel expressa, e com certo grau de precisão, valores econômicos que poderão ser utilizados para quitação das obrigações tributárias.⁶

Reacendendo a polêmica iniciada no início dessa obra (tópico 2.2.1), não existe no Código Tributário Nacional expressa previsão quando a possibilidade de quitação dos tributos mediante a dação em pagamento de bens móveis, mas apenas imóveis.

Por outro lado, apesar dessa ausência, a doutrina e jurisprudência nacionais caminham no sentido de sua aceitação, pois, em alguns específicos contextos, trariam menores prejuízos à máquina pública receber patrimônio em detrimento de nada receber.⁷

QUADRO SINÓPTICO

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
CONCEITO & ESPÉCIES	<p>O Código Tributário Nacional determinará de forma expressa as modalidades de extinção do crédito tributário, designando a responsabilidade funcional pela inobservância de sua disciplina (art. 141 do CTN).</p> <p>Entretanto, a doutrina e jurisprudência caminham no sentido de aceitação quanto à edição de leis prevendo outras modalidades de extinção dos créditos tributários.</p> <p>Nos moldes do art. 156 do CTN, extinguem o crédito tributário:</p> <ul style="list-style-type: none">– pagamento;– compensação;– transação;– remissão;– decadência & prescrição;– conversão de depósito em renda;– pagamento antecipado no lançamento por homologação;– decisão administrativa;– consignação em pagamento;– decisão judicial;– dação de bens imóveis;

PAGAMENTO	<p>Configura-se como a modalidade usual de extinção do crédito tributário, consistindo na entrega pelo sujeito passivo de numerário correspondente ao montante da exação ao sujeito ativo, extinguindo a obrigação entre eles estabelecida.</p> <p>O Código Tributário Nacional estabelece uma série de regramentos para essa modalidade, diante da diversidade de implicações existentes, quais sejam: cumulatividade da penalidade e ausência de presunções (arts. 157 e 158 do CTN), definição do local e prazo para pagamento (arts. 159 e 160 do CTN), encargos (art. 161 do CTN), meios para pagamento (art. 162 do CTN), imputação (art. 163 do CTN), consignação em pagamento (art. 164 do CTN) e a repetição do indébito (arts. 165 a 169 do CTN).</p>
COMPENSAÇÃO	<p>Conceituada como o encontro de contas, caracteriza-se pela quitação de tributos mediante a compensação de créditos que o devedor tributário detém com a mesma Fazenda Pública tributante, respaldada em lei (art. 170 do CTN).</p> <p>Atente-se que créditos ainda discutidos judicialmente não podem ser utilizados na atividade de compensação, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão (art. 170-A do CTN).</p>
TRANSAÇÃO	<p>A lei poderá determinar como modalidade de extinção dos créditos tributários a transação, assim compreendida como a celebração de acordo entre os sujeitos ativo e passivo, mediante concessões mútuas, objetivando a terminação do litígio (art. 171 do CTN).</p>
REMISSÃO	<p>Conceituado como o perdão, total ou parcial, do crédito tributário respaldado em lei do respectivo ente tributante, valendo-se de critérios sociais ou econômicos (art. 172 do CTN).</p>
DECADÊNCIA & PRESCRIÇÃO	<p>A decadência se caracteriza como o período que a Fazenda Pública detém para constituição de seu direito ao crédito tributário. Em outros termos, o prazo para que o fisco realize o lançamento tributário quando o contribuinte pratica fato gerador da tributação. Aplicando previsão geral, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos (art. 173 do CTN), iniciando contagem especial para os casos de lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN).</p> <p>A prescrição, por sua vez, corresponde ao período em que as Fazendas</p>

	<p>Públicas poderão efetuar a exigência judicial de seu direito. Seria o prazo de também 5 (cinco) anos para que o fisco ingresse com a ação judicial de execução fiscal (art. 174 do CTN). Atente-se que esse prazo poderá ser interrompido, reiniciando a contagem: No despacho inicial da execução fiscal, pelo protesto ou ato judicial que constitua o devedor em mora, bem como qualquer outro ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito, ainda que extrajudicial (art. 174, parágrafo único, do CTN).</p>
<p>CONVERSÃO DE DEPÓSITO EM RENDA</p>	<p>O anterior depósito utilizado para apenas suspender a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II, do CTN), será utilizado agora para extingui-lo quando convertido em renda a favor da respectiva Fazenda Pública. Ocorrerá quando o sujeito passivo não lograr êxito em demandas judiciais discutindo a exigência do crédito tributário.</p>
<p>PAGAMENTO ANTECIPADO NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO</p>	<p>Nos casos de lançamento por homologação, o próprio sujeito passivo realizará a maior parte do procedimento administrativo ao verificar a ocorrência do fato gerador, declarar e calcular o tributo devido, bem como proceder ao pagamento antecipado da exação. O crédito tributário apenas será considerado extinto com a posterior homologação, expressa ou tácita, do pagamento (art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN).</p>
<p>CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO</p>	<p>A consignação em pagamento objetiva expressar o direito do devedor tributário em realizar o pagamento daquilo que entende devido e de forma correta, para não incidir em indevidas cobranças acrescidas de encargos moratórios. Apenas extinguirá o crédito tributário quando julgada procedente (art. 164, § 2º, do CTN).</p>
<p>DECISÃO ADMINISTRATIVA</p>	<p>Considerado direito fundamental, a todos será garantido o contraditório e ampla defesa na esfera judicial e administrativa (art. 5º, LV, da CF). Assim, o sujeito passivo que apresentar reclamação ou recurso administrativo e sagrar-se vencedor terá extinto o crédito tributário.</p>
<p>DECISÃO JUDICIAL</p>	<p>Nos mesmos fundamentos apresentados na esfera administrativa, por meio de demandas judiciais o sujeito passivo também poderá obter decisão favorável que extinga o crédito tributário.</p>
<p>DAÇÃO DE BENS IMÓVEIS</p>	<p>Acrescentado por meio da LC 104/2001, a entrega de bem imóvel também passou a ser utilizada expressamente no código como modalidade de extinção do crédito tributário. Atente-se que o respectivo ente não estaria obrigado a sua aceitação, estabelecendo na lei essa</p>

QUESTÕES

1. **Prova: IBEG – 2017 – Procurador – IPREV.** Quanto ao crédito tributário, indique a alternativa correta:
 - a) extingue-se mediante o depósito do seu montante integral;
 - b) sua exclusão dispensa o cumprimento das obrigações acessórias;
 - c) extingue-se depois de decorrido o prazo decadencial de 5 anos, contados da data da sua constituição definitiva;
 - d) as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade afetam a obrigação tributária que lhe deu origem;
 - e) sua importância pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, no caso de subordinação do recebimento do crédito ao pagamento da penalidade pecuniária;
2. **Prova: VUNESP – 2017 – Procurador Jurídico – Câmara de Mogi das Cruzes/SP.** De conformidade com o Código Tributário Nacional, extingue o crédito tributário:
 - a) a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
 - b) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.
 - c) a moratória.
 - d) a conversão de depósito em renda.
 - e) a isenção.
3. **Prova: FCC – 2016 – Auditor Fiscal da Receita Estadual – SEGEP/MA.** De acordo com o CTN, a modalidade de extinção do crédito tributário, autorizada por lei e baseada nas condições por ela estabelecidas, por meio da qual os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, mediante concessões mútuas, podem pôr fim a um litígio, extinguindo, desse modo, o crédito tributário, denomina-se:
 - a) transação.
 - b) compensação.
 - c) conversão de depósito em renda.
 - d) decisão administrativa irreformável.
 - e) decisão judicial passada em julgado.
4. **Prova: VUNESP – 2015 – Auditor Municipal – Prefeitura de São José dos Campos/SP.** Extingue o crédito tributário regularmente constituído pelo lançamento:
 - a) a moratória.
 - b) a remissão.
 - c) o depósito de seu montante integral.
 - d) a reclamação ou recurso.
 - e) o parcelamento.
5. **Prova: CONSULPLAN – 2015 – Titular de Serviços de Notas e de Registro – TJ/MG.** Quanto ao crédito tributário e às correspondentes hipóteses de suspensão e extinção, é correta a assertiva:
 - a) O crédito tributário pode ter sua exigibilidade suspensa, entre outras hipóteses, mediante concessão de moratória, parcelamento ou transação.

- b) O parcelamento tributário pode ser instituído e disciplinado por meio de ato infralegal da Fazenda Pública
- c) O crédito tributário pode ser extinto por meio de dação em pagamento de bens imóveis, desde que observadas a forma e as condições estabelecidas em lei.
- d) Quando o pagamento é realizado em cotas periódicas, a quitação da última parcela gera a presunção relativa do pagamento das parcelas anteriores.

6. Prova: CESGRANRIO – 2015 – Profissional Junior – Petrobras. A Consignação em Pagamento no Direito Tributário de acordo com as normas do Código Tributário Nacional, em se tratando de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador, pode ser proposta quando ocorrer:

- a) dúvida a quem pagar
- b) tributação inconstitucional
- c) mudança de domicílio tributário
- d) alíquota ilegal
- e) parcelamento previsto

7. Prova: FCC – 2014 – Procurador do Estado – PGE/RN. Julgada procedente e transitada em julgada a sentença declaratória em ação para repetição do indébito, o contribuinte:

- a) terá que fazer obrigatoriamente a compensação com débitos devidos ao mesmo ente.
- b) recebe imediatamente os valores pagos indevidamente, com juros e correção monetária.
- c) terá que fazer execução contra a Fazenda Pública para receber por meio de precatório, obrigatoriamente.
- d) terá o prazo de dois anos, a contar da decisão, para cobrar o valor pago indevidamente.
- e) poderá optar entre fazer compensação ou receber por meio de precatório.

8. Prova: CONSULPLAN – 2017 – Titular de Serviços de Notas e de Registro – TJ/MG. Sobre a extinção do crédito tributário disciplinada no Código Tributário Nacional, assinale a assertiva correta:

- a) A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial crédito tributário, atendendo à sua diminuta importância.
- b) A lei pode autorizar a compensação de créditos tributários com créditos ilíquidos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.
- c) É vedada a celebração de transação entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária que, mediante concessões mútuas, importe em extinção de crédito tributário.
- d) A prescrição se interrompe pela citação do devedor em execução fiscal.

9. Prova: CESPE – 2017 – Juiz de Direito – TJ/PR. Em 3/6/2009, determinado contribuinte sofreu lançamento referente fatos geradores de ICMS que teriam ocorrido em 1.º/3/2004, sem que tivesse havido declaração de débito nem qualquer pagamento de tributo.

Nessa situação hipotética,

- a) houve prescrição, que se conta a partir do fato gerador, de modo que o lançamento não poderia ter sido realizado.
- b) houve decadência, que se conta, nesse caso, a partir do fato gerador, de modo que o lançamento não poderia ter sido realizado.
- c) não houve decadência nem prescrição.
- d) houve prescrição, contada do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado, de maneira que o crédito não poderia ter sido constituído.

10. Prova: CESPE – 2017 – Juiz de Direito – TJ/PR. A empresa XY, considerando-se detentora de créditos de ICMS

resultantes de tributos pagos indevidamente, propôs mandado de segurança para convalidar compensação efetivada por ela, requerendo que o Poder Judiciário declarasse extintos os créditos tributários discriminados em sua contabilidade.

Acerca dessa situação hipotética, assinale a opção correta.

- a) O mandado de segurança não é cabível para convalidar a compensação realizada pela empresa XY.
- b) O mandado de segurança não é ação adequada para a declaração do direito à compensação, o que obsta a pretensão da empresa XY.
- c) A declaração de extinção dos créditos tributários discriminados em contabilidade pretendida pela empresa XY é possível, por ser o mandado de segurança ação adequada para declaração do direito à compensação.
- d) A pretensão da empresa XY pode ser deferida em tutela liminar, desde que esteja amparada exclusivamente em provas documentais.

11. Prova: FGV – 2011 – Exame de Ordem Unificado (OAB). Segundo o Código Tributário Nacional, remissão é

- a) uma modalidade de extinção dos créditos tributários e consiste na liberação da dívida por parte do credor, respaldada em lei autorizativa.
- b) a perda do direito de constituir o crédito tributário pelo decurso do prazo.
- c) uma modalidade de exclusão dos créditos tributários com a liberação das penalidades aplicadas ao sujeito passivo respaldada em lei autorizativa.
- d) uma modalidade de extinção dos créditos tributários em razão da compensação de créditos entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, respaldada em lei autorizativa.

12. Prova: FGV – 2012 – Exame de Ordem Unificado (OAB). A expiração do prazo legal para lançamento de um tributo, sem que a autoridade administrativa fiscal competente o tenha constituído, caracteriza hipótese de

- a) remissão.
- b) prescrição.
- c) decadência.
- d) transação.

13. Prova: FCC – 2016 – Defensor Público – DPE/ES. A prescrição e a decadência são fenômenos que atingem o crédito tributário e, neste sentido, impedem o Estado de abastecer os cofres públicos. A respeito dos dois institutos, é correto afirmar:

- a) O prazo para constituição do crédito tributário é decadencial e conta da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
- b) Somente atos judiciais, entre eles o protesto, interrompem o prazo prescricional.
- c) A prescrição se interrompe com a efetiva citação pessoal do executado.
- d) A constituição em mora é indiferente para fins do prazo prescricional.
- e) Tanto a prescrição quanto a decadência são hipóteses de exclusão do crédito tributário.

14. Prova: PUC-PR – 2015 – Procurador do Estado – PGE/PR. Sobre a prescrição e a decadência em matéria tributária assinale a alternativa CORRETA.

- a) A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial não impossibilita a Fazenda Pública de proceder à regular constituição do crédito tributário com vistas a prevenir a decadência do direito de lançar.
- b) Declarado e não pago o tributo sujeito a lançamento por homologação, tem-se como início do prazo decadencial de 05 (cinco) anos o dia do vencimento da obrigação.

- c) O protesto de certidão de dívida ativa é causa interruptiva da prescrição tributária.
- d) O termo inicial da prescrição tributária é a data da constituição definitiva do crédito, que se dá, nos casos de lançamento de ofício, no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do lançamento.
- e) O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício material, o lançamento anteriormente efetuado.

15. Prova: FCC – 2015 – Juiz – TJ/GO. A prescrição intercorrente:

- a) Não se aplica à prescrição em matéria tributária, diante da supremacia do interesse público sobre o particular.
- b) Pode se operar durante o curso da execução fiscal, se o executado não for localizado ou não forem encontrados bens suficientes para garantir a execução.
- c) Pode ser reconhecida em sede de qualquer ação de iniciativa do contribuinte, como o mandado de segurança, por exemplo.
- d) Ocorre decorridos 5 anos da propositura de ação para anular o crédito tributário, se não houver sido prolatada sentença, ainda que passível de recurso.
- e) Tem seu curso interrompido com a propositura de medida cautelar fiscal.

GABARITO FACILITADO

1. Resposta: “letra e”. Entre as hipóteses de cabimento da ação de consignação em pagamento, destaca-se a recusa e o não recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória (art. 164, I, do CTN). O mero depósito do montante integral apenas suspenderá a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II, do CTN). A exclusão do crédito tributário não dispensa a manutenção das obrigações tributárias acessórias (art. 175, parágrafo único, do CTN). O transcurso do prazo de 5 anos contados da constituição definitiva do crédito tributário conceitua-se como modalidade de extinção pela prescrição, e não decadência (art. 174 do CTN). As situações que modificam o crédito tributário, extensão ou efeitos, não excluem a exigibilidade da obrigação original (art. 140 do CTN).

2. Resposta: “letra d”. A conversão do depósito em renda equivale ao pagamento dos tributos e caracteriza-se como modalidade de extinção do crédito tributário (art. 156, VI, do CTN). Medida liminar no mandado de segurança, reclamações e recursos administrativos e a moratória são hipóteses de suspensão do crédito tributário (art. 151 do CTN). A isenção se conceitua como espécie de exclusão do crédito tributário (art. 175 do CTN).

3. Resposta: “letra a”. A finalização do litígio tributário mediante concessões mútuas, realizada pelos sujeitos ativo e passivo, se caracteriza como modalidade de extinção do crédito tributário pela transação (art. 156, III, do CTN). As demais hipóteses extinguem o crédito tributário por outros motivos.

4. Resposta: “letra b”. A única hipótese de extinção do crédito tributário mencionada na questão seria a remissão, considerado o perdão da dívida (arts. 156, IV, e 172 do CTN). As demais situações abordam apenas modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN).

5. Resposta: “letra c”. A Lei Complementar 104/2001 acrescentou a dação em pagamento de bens imóveis como modalidade de extinção do crédito tributário (art. 156, XI, do CTN). A transação não se caracteriza como forma de suspensão, mas sim extinção (art. 156, III, do CTN). O parcelamento será instituído mediante lei específica de cada

ente tributante (art. 155-A do CTN). O pagamento de parcela do crédito tributário não implica presunção de quitação total (art. 158, I, do CTN).

6. **Resposta: “letra a”.** Entre as hipóteses de cabimento da ação de consignação em pagamento, destaca-se o caso relacionado a bitributação quando ocorrer dúvida sobre quem seria o real credor da exação (art. 164, III, do CTN).

7. **Resposta: “letra e”.** Nos termos da Súmula 461 do STJ, o contribuinte poderá optar em receber a repetição do indébito por meio de precatório ou pela compensação.

8. **Resposta: “letra a”.** Entre as modalidades de concessão do perdão pela remissão, destaca-se a diminuta importância do crédito tributário (art. 172, III, do CTN). A compensação somente poderá ocorrer entre créditos líquidos e certos, ainda que possam ocorrer em dívidas vincendas (art. 170 do CTN). A transação configura-se como hipótese de extinção do crédito tributário, mediante concessões mútuas dos sujeitos envolvidos (art. 171 do CTN). A prescrição se interrompe pelo despacho do juiz determinando a citação em execução fiscal (art. 174, parágrafo único, I, do CTN).

9. **Resposta: “letra c”.** Nos casos relacionados ao lançamento por homologação (art. 150 do CTN), como aplicável ao ICMS, inexistindo declaração e pagamento pelo contribuinte, o prazo decadencial somente se iniciará no primeiro dia do exercício financeiro seguinte aquele em que poderia ser lançado (Súmula 555 do STJ). Diante do cenário apresentado, inexistente decadência ou prescrição dos créditos tributários.

10. **Resposta: “letra a”.** A Súmula 460 do STJ determina que não será cabível a utilização do Mandado de Segurança para convalidar a compensação tributária.

11. **Resposta: “letra a”.** A remissão se caracteriza como modalidade de extinção do crédito tributário pelo perdão, ou seja a liberação da dívida por parte do credor, respaldada em lei autorizativa (art. 172 do CTN).

12. **Resposta: “letra c”.** A expiração do prazo legal para lançamento sem manifestação do fisco se caracteriza como modalidade de extinção do crédito tributário pela decadência (art. 173 do CTN).

13. **Resposta: “letra a”.** Entre as modalidades de extinção do crédito tributário pela decadência, destaca-se o prazo quinquenal da decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (art. 173, II, do CTN).

14. **Resposta: “letra a”.** A fazenda pública deve constituir o crédito tributário como forma de prevenir a decadência, mesmo que sua exigibilidade esteja suspensa (REsp 260.040/SP). Declarado e não pago o tributo sujeito a lançamento por homologação, considerar-se-á constituído o crédito e dispensada qualquer outra atividade por parte do fisco (Súmula 436 do STJ).

15. **Resposta: “letra b”.** A prescrição intercorrente se caracteriza durante o tramite da execução fiscal quando não localizado o devedor ou bens suficientes para garantir a execução (art. 40 da Lei 6.830/1980).

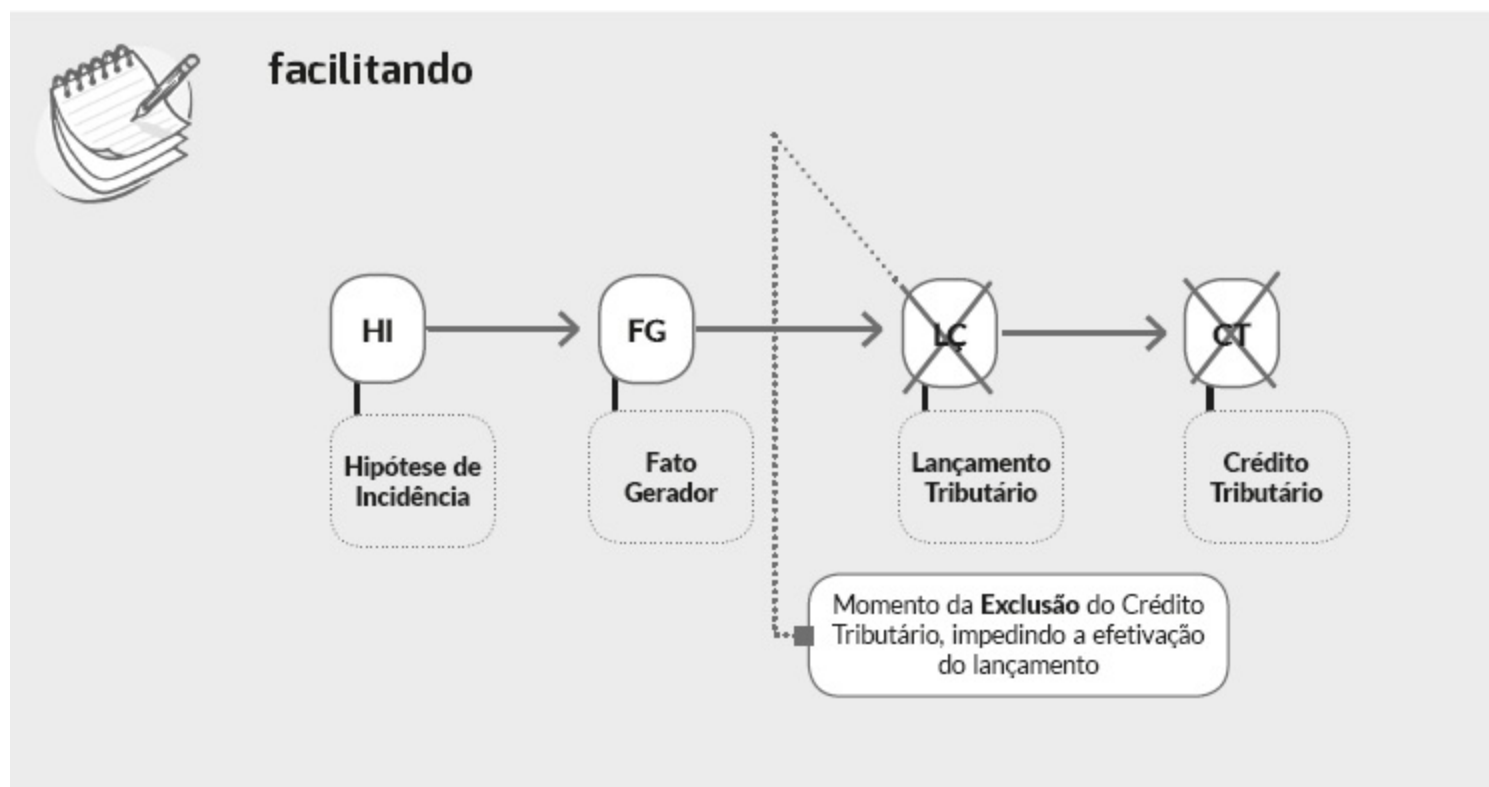
-
- ¹ A exceção dos casos de Bitributação (art. 164, III, do CTN), pois para afastar os efeitos da mora deverá o autor consignar o maior valor exigido pelas Fazendas Públicas.
- ² Superada a antiga Súmula 71 do STF que designava “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.
- ³ A doutrina entende que apenas retornaria o prazo pela metade (1 ano) se já transcorrido período superior a ele. Caso a ação anulatória tenha sido proposta antes de 1 ano, o prazo retornaria pelo período restante.
- ⁴ Sobre esse tema o STF julgou inconstitucional a previsão contida no art. 45 da Lei Ordinária 8.212/1991 (Lei Orgânica da Seguridade Social) que concedia prazo decadencial de 10 (dez) anos as contribuições para o financiamento da Seguridade Social. Nesses termos, aduz a Súmula Vinculante 8 que “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário”.
- ⁵ Nesse sentido determinava a Súmula 248 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR): “O prazo da prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado”.
- ⁶ O art. 4º da Lei 13.259/2016 regulamentou a utilização de imóveis para quitação de tributos devidos para União.
- ⁷ No início dessa obra, estudamos que o STF, no julgamento das ADIn’s 1.917/DF e 2.405/RS, referendou indiretamente a possibilidade da dação e pagamento de bens móveis se não ferir a lei de licitações públicas. No entendimento da corte, se os entes políticos podem até conceder o perdão pela remissão (art. 156, IV, do CTN), também poderiam aceitar outros meios de pagamento além de dinheiro e bens imóveis.

EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

15.1 CARACTERÍSTICAS GERAIS

Exclusão do crédito tributário equivale ao impedimento de seu surgimento. Quando estudamos as hipóteses de suspensão (art. 151 do CTN) e extinção (art. 156 do CTN) falamos já na existência de um crédito tributário originado do lançamento, conjuntamente com a declaração da obrigação preexistente.

Em termos mais simples, a exclusão do crédito tributário evitará a existência do lançamento e, portanto, será identificado em momento posterior ao *fato gerador* e anterior ao *lançamento tributário*.



O art. 175 do Código Tributário Nacional estabelece duas modalidades de exclusão do crédito

tributário: **a Isenção** (art. 176 do CTN) e **a Anistia** (art. 180 do CTN).¹

A diferenciação entre ambas as modalidades reside na natureza da obrigação tributária dispensada. A **isenção** exclui o dever de recolhimento do **tributo**, ao passo que a **anistia** exclui eventuais **penalidades pecuniárias**.

Em ambas as situações a exclusão corresponderá à **obrigação tributária principal**, relacionada a o *tributo e penalidades pecuniárias* (art. 113, § 1º, do CTN), *não dispensando* o dever de normalmente cumprir formalidades da **obrigação tributária acessória** (art. 113, § 2º, do CTN).

Aliás, nesses termos determina o parágrafo único do art. 175 do CTN que “a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.

Assim, a exclusão do crédito tributário (tributo ou penalidade) não necessariamente retira o dever do sujeito passivo em cumprir obrigações de cunho acessório.

Quanto à possibilidade de criação de nova modalidade de exclusão do crédito tributário, valem os mesmos comentários já efetuados para a suspensão e extinção, ou seja, essas espécies são consideradas taxativas no Código Tributário Nacional.

De fato, o art. 141 do código determina que o crédito tributário regulamente constituído somente poderá ser suspenso, extinto ou excluído nos casos elencados no próprio códex, sob pena de responsabilidade funcional do agente do fisco.

A Emenda Constitucional 3/1993 acrescentou o § 6º no art. 150 da Carta Magna determinando que as concessões de benesses tributárias, dentre elas a *isenção e anistia*, dependerão de **lei específica** do respectivo ente tributante (federal, estadual ou municipal), regulando exclusivamente a matéria ou espécie tributária. A intenção do constituinte seria evitar a concessão de levianas e camufladas isenções apenas para determinados sujeitos da sociedade em troca de favores econômicos ou políticos.

Uma vez editada lei concedendo a isenção ou anistia, sua interpretação será literal (art. 111, I e II, do CTN). Tratando-se de benefício voluntário, o ente concedente não estaria obrigado a aceitar aplicação ampla desses instrumentos para excluir do dever sujeitos ou objetos não alcançados pela lei concessiva.

A título exemplificativo, se a lei de determinado Estado da Federação resolve conceder **isenção aos taxistas para não pagamento de IPVA sobre seus veículos utilizados no trabalho**, o veículo de sua esposa e sem vinculação ao trabalho não gozará desse benefício.

Superada as características iniciais sobre a exclusão do crédito tributário, passaremos ao estudo específico da **Isenção e Anistia**.

15.2 ESPÉCIES

15.2.1 Isenção

A isenção é espécie de exclusão do crédito tributário concedida pelo respectivo ente tributante como medida de intervenção na seara **econômica ou social**. Enquadra-se como dispensa legal ao dever de pagamento de tributos.

O Poder Público até poderia realizar a instituição e cobrança do tributo, mas por questões de proteção ou desenvolvimento, resolve não ultimar o lançamento e deixa de efetivar a cobrança dessas exações.

Utilizando-se do exemplo citado no tópico anterior, o Estado da Federação tem total competência para instituir e cobrar o IPVA sobre os veículos licenciados em seu território. Entretanto, por questões econômicas e sociais (diminuir os encargos dos taxistas como mecanismo de redução da tarifa do transporte e facilitar a locomoção da população) resolve conceder o benefício da isenção.

A isenção dependerá da edição de *específica lei*, determinando as condições e requisitos para sua concessão, bem como os tributos a que se aplicam e, sendo o caso, prazo de sua duração (art. 176 do CTN).

Ainda que celebrado contratos com a administração pública concedendo isenções para determinados contribuintes, será necessária a edição de lei referendando o benefício da isenção.

A isenção será instituída pelo *poder legislativo* do respectivo ente federado. Nesse sentido, *Conselho de Política Fiscal* não detém poder para conceder isenção, apenas a lei (REsp 19.386/SP).



Jurisprudência

Tributário. ICMS. Isenção: ilegalidade. **1. A isenção, como forma de exclusão do crédito tributário, é matéria plenamente vinculada à lei, que especifica as condições e requisitos para a concessão. 2. Ilegalidade de lei que delega ao Conselho de Política Fiscal a disciplina para concessão de isenção. 3.** Recurso especial não conhecido (STJ, REsp 199200047912, 2ª Turma, Eliana Calmon, DJ 29.11.1999, p. 146, LEXSTJ vol. 00128, p. 122).



Atenção

Isenção tributária não se confunde com as imunidades tributárias (estudadas no capítulo VI dessa obra). Imunidades tem base constitucional e não dependem da vontade do Poder Público, e sim da proteção fundamental do constituinte; ao passo que nas isenções sua previsão tem sede legal e dependerá da intenção daquele ente competente para sua instituição.

No momento da concessão da isenção, a lei poderá estabelecer restrição do benefício apenas para *determinada região do território da entidade tributante*, em função de condições a ela peculiares (art. 176, parágrafo único, do CTN).

A título de exemplo, imaginemos um Município que resolva conceder isenções de IPTU sobre imóveis localizados em área de preservação histórica da cidade.²

Como **regra**, a isenção **NÃO** poderia ser concedida para **taxas e contribuições de melhoria**, nem mesmo para **tributos instituídos posteriormente** a sua concessão (art. 177, I e II, do CTN). Explique-se melhor.

Os fatos geradores de **taxas** (poder de polícia e prestação de serviços públicos específicos e divisíveis – art. 77 do CTN) e **contribuições de melhoria** (realização de obra pública que decorre valorização imobiliária – art. 81 do CTN) configuram-se como contraprestacionais, ou seja, para que o Poder Público possa efetivar suas cobranças deverá realizar atividade em prol do sujeito passivo.

Naturalmente, a concessão de isenções para essas espécies tributárias acarretaria em custos diretamente suportados pela máquina estatal, pois atividades públicas seriam realizadas em prol de determinados contribuintes que não pagariam por elas.

Do mesmo modo, a concessão de **isenções sobre tributos instituídos posteriormente**, aparenta certo contrassenso. De fato, a indagação a ser feita seria: por qual motivo conceder isenção de tributo ainda não instituído e, conseqüentemente, ainda não exigível?

Para ilustrar a situação, imaginemos uma lei federal estabelecendo a isenção do **Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF** (art. 153, VII, da CF). Ora, no atual ordenamento tributário, não fora ainda editada *lei complementar* instituindo essa espécie tributária, mostrando-se desnecessária a concessão de prévia isenção.

Por tais motivos, a **regra** estabelece a não concessão de isenções nesses casos.

Entretanto, o mesmo art. 177 do código inicia-se com a seguinte expressão: “Salvo disposição de lei em contrário”, demonstrando que **SIM** seria possível **LEI** contrariar a regra esculpida e estabelecer exceção para concessão de isenção das **taxas, contribuições de melhoria e tributos criados posteriormente**.

Compreendendo que a isenção é norma de livre concessão pelo ente tributante, o Código Tributário Nacional estabelece que o benefício poderá ser livremente revogado ou modificado a qualquer tempo.

Desse modo, podemos afirmar, inicialmente, que a **isenção não gera direito adquirido**.

Por outro lado, essa liberdade encontrará um limite: **a isenção onerosa**.

Com efeito, o art. 178 do código efetivamente determina a ausência de direito adquirido à isenção e o poder de, a qualquer tempo, ser ela revogada ou modificada. Entretanto, nesse mesmo dispositivo encontraremos específica ressalva aos casos de *concessão por prazo certo e em função de determinadas condições*.

Nessas espécies de isenções, o Poder Público concedente estabelece que o contribuinte deva preencher determinados requisitos (condições) para gozar desse benefício durante prazo certo e já previamente determinado, gerando a expectativa de direito. Atendidos os elementos definidos na lei concessiva, a isenção tornar-se-á **onerosa**.

Nesse contexto, haverá sim direito adquirido à isenção durante o período proposto, desde que permaneça preenchendo os requisitos previstos na lei concessiva, não podendo o Poder Público livremente suprimir o benefício. Trata-se de medida de justiça no direito tributário, verificado no exemplo agora explanado.

Imaginemos que determinado Município resolva conceder isenção de ISSQN, durante 3 (três) anos, sobre os serviços prestados por empresas hoteleiras instaladas em determinado ponto turístico da cidade e com a obrigatoriedade de manter a quantidade de X trabalhadores. Uma determinada empresa efetua aporte de investimentos financeiros para se deslocar até a localidade informada e efetua a contratação da quantidade X de trabalhadores exigidos na lei, passando a gozar da isenção fiscal.

Não seria justo que o Poder Público municipal retirasse o benefício antes do prazo proposto, já que toda estrutura foi realizada contando com a isenção concedida.

Nesse sentido, caminha o entendimento da corte máxima de nosso país:



Súmula

Súmula 544 do STF – Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

Atente-se que a própria **lei** concessiva da isenção até poderá ser revogada, mas os **efeitos** do benefício concedido perdurarão durante o período proposto com o cumprimento das condições impostas ao contribuinte.

Como mencionado, caso não se trate de **isenção onerosa**, poderá ser livremente revogada a qualquer momento, pois não gera direito adquirido. Com a revogação do benefício de isenção, a carga tributária retornaria a ser cobrada nos patamares inicialmente estabelecidos na lei instituidora.

Entretanto, discussão paira quanto ao momento da aplicação nessa revogação. É que, na parte final do art. 178 do CTN, destaca-se a aplicação do art. 104, III do mesmo códex, determinando a necessidade de aguardar próximo exercício financeiro (ano) para vigência da revogação dessa isenção.

Em momento anterior, a jurisprudência nacional havia firmado entendimento quando a imediata aplicação da revogação de isenção, sem necessidade de aguardar próximo exercício. Atualmente o entendimento vem evoluindo para aplicação das regras de anterioridades anual e nonagesimal (art.

150, III, “b”, “c”, da CF) e, consequente respeito ao próximo exercício financeiro (vide comentários no item 8.2.2 dessa obra).

Por fim, o art. 179 do Código Tributário Nacional separa a possibilidade de concessão da isenção em *caráter geral e individual*.

A isenção em caráter *geral* seria aquela concedida para todos os sujeitos e objetos, independentemente da comprovação de condições pessoais. Basta o enquadramento genérico na previsão legal. A título exemplificativo, isenção do IPTU sobre imóveis situados em área de preservação cultural.

No sentido oposto, a isenção *individual* se caracteriza pela necessidade de preenchimento de condições especiais e específicas por parte dos potenciais beneficiados. Quem verificará tais elementos será a autoridade administrativa, por meio de requerimento realizado pelo interessado que comprove os requisitos previstos na lei. O despacho expedido pela autoridade administrativa tem natureza declaratória e efeito retroativo à data em que o sujeito passivo reunia os pressupostos legais para gozo do benefício (REsp 145.916/SP, REsp 763.435/RS).



Jurisprudência

Tributário. IPVA. Isenção condicionada. Ato administrativo. Natureza declaratória. Efeitos ex tunc. Inexigibilidade do crédito tributário. **1. A concessão de isenção tributária apenas proclama situação preexistente capaz de conceder ao contribuinte o benefício fiscal. 2. O ato declaratório da concessão de isenção tem efeito retroativo à data em que a pessoa reunia os pressupostos legais para o reconhecimento dessa qualidade.** 3. A alegação de que o contribuinte não preenche os requisitos à concessão da isenção reveste-se de inovação recursal, bem como destoa-se de toda a lógica firmada no processo, que se funda exatamente no efeito – ex tunc ou ex nunc – em que deve ser acolhido o reconhecimento pela Administração Pública ao preenchimento dos requisitos para o gozo de benefício tributário: isenção de IPVA. Portanto, o preenchimento dos requisitos foi reconhecido pela Administração Pública. Outrossim, o acolhimento da referida tese, em detrimento do que concluiu a Corte de origem, encontra óbice na Súmula 7 do STJ. Agravo regimental improvido (STJ, AGAREsp 201200307095, 2ª Turma, Humberto Martins, DJE 21.05.2012).

Esse mesmo despacho de concessão também não gera direito adquirido, aplicando-se supletivamente as normas de revogação da moratória, com ou sem penalidade (art. 155 do CTN), a depender da atitude dolosa ou não do sujeito passivo (art. 179, § 1º, do CTN).

Tratando-se de tributos lançados por períodos certos de tempo, para permanência do benefício deverá o sujeito passivo renovar, periodicamente a comprovação dos requisitos (art. 179, § 2º, do CTN).

15.2.2 Anistia

A **anistia** também será enquadrada como espécie de exclusão do crédito tributário que impede a efetivação do lançamento em relação às **infrações tributárias** (art. 180 do CTN).

Seu benefício apenas poderá ser concedido para infrações já cometidas pelo sujeito passivo, evitando a absurda situação de concessão prévia. Em termos mais simples, se a anistia fosse concedida de forma prévia à prática do ilícito tributário, estaria servindo como mecanismo de impunidade e estímulo à própria atividade infracional.

Por outro lado, ela deverá se limitar ao *momento anterior ao lançamento*. A dispensa legal de penalidades (ao lado do tributo) efetuada após a realização do lançamento tributário será enquadrada como **remissão**, espécie de **extinção** do crédito tributário (art. 156, IV, do CTN).

Segundo disciplina o código, **não** será possível a concessão de anistia aos seguintes casos (art. 180, I e II, do CTN):

- a) **Atos qualificados como crimes ou contravenções:** por serem ilícitos de maiores repercussões, alcançando o direito penal;
- b) **Dolo, fraude ou simulação:** atividades praticadas pelo sujeito passivo ou terceiro de forma vil, não merecendo a piedade do poder público. Para enquadramento dessa limitação o poder público deverá comprovar a existência do dolo, fraude ou simulação por meio do Processo Administrativo Tributário – PAT (AgRg no Ag 431.059/PR);
- c) **Conluio:** associação entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas com o objetivo doloso de afastar a tributação. Entretanto, de forma contraditória, a lei poderá aceitar anistia nesses casos de conluio.

De forma semelhante às isenções, o art. 181 do Código Tributário Nacional determina também que a anistia poderá ser concedida em *caráter geral ou limitadamente*.

Em caráter *geral*, alcançaria todos os sujeitos que cometam infrações às normas tributárias do respectivo ente.

Na forma *limitada*, poderá alcançar apenas infrações de alguns tributos, punível até determinado montante (conjugadas ou não com penalidades de outra natureza), a determinada região do território do ente tributante (em função de condições peculiares), e sob condição de pagamento do tributo em prazo fixado por lei.

Mais uma vez, será a autoridade administrativa quem verificará o requerimento do interessado que cumpra as condições e requisitos para concessão (art. 182 do CTN). O despacho de concessão

também não gera direito adquirido, podendo ser revogado, com ou sem acréscimo de nova penalidade, nos mesmos termos da moratória (art. 182, parágrafo único, do CTN).

QUADRO SINÓPTICO

EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
CONCEITO & ESPÉCIES	<p>A isenção e anistia são modalidades de exclusão do crédito tributário que evitam a sua constituição por meio do lançamento tributário. Operam-se, basicamente, por questões econômicas ou sociais e têm previsão legal, mesmo que previstas em contrato (art. 175 do CTN).</p> <p>Ressalte-se que a concessão desses benefícios não excluirá a manutenção das obrigações tributárias acessórias (art. 175, parágrafo único, do CTN).</p> <p>Podem ser instituídas de forma geral ou individual (limitadamente). No caráter geral, todos que abstratamente se enquadrem na previsão legal gozam da benesse. No caráter individual, será necessário o preenchimento de requisitos e avaliação pela autoridade administrativa responsável (arts. 179 e 182 do CTN). O despacho de concessão poderá ser revogado, aplicando-se a mesma previsão de revogação da moratória (art. 155 do CTN).</p>
ISENÇÃO	<p>A isenção obstará a constituição do crédito tributário em relação ao tributo, trazendo a lei concessiva os requisitos e condições para alcance do benefício, o prazo de sua duração e, sendo o caso, o território de sua aplicação (art. 176 do CTN). Como regra, a isenção não alcançaria taxas, contribuições de melhorias e espécies ainda não instituídas (art. 177 do CTN).</p> <p>Uma vez concedido o benefício, o ente político poderá revoga-lo a qualquer tempo, pois não gera direito adquirido. Entretanto, tratando-se de isenções onerosas, enquanto o sujeito passivo permanecer cumprindo os requisitos exigíveis, não poderá o poder público retirar o benéfico antes de findo o prazo de concessão (art. 178 do CTN).</p>
ANISTIA	<p>A anistia impedirá a constituição do crédito tributário em relação à infração tributária, não se aplicando aos casos de crime, contravenções, dolo, fraude, simulação e conluio (art. 180 do CTN).</p>

QUESTÕES

1. **Prova: FUNCAB – 2014 – Auditor – SEFAZ/BA.** Constitui modalidade de exclusão do crédito tributário.
 - a) transação
 - b) decadência.
 - c) remissão.
 - d) tutela antecipada.
 - e) isenção.
2. **Prova: VUNESP – 2014 – Juiz – TJ/SP.** São causas de exclusão do crédito tributário:
 - a) Apenas a isenção e a anistia, desde que se deem após o nascimento da obrigação tributária e antes do lançamento
 - b) A imunidade, a isenção, a anistia e a não incidência, sob qualquer aspecto e a qualquer tempo, desde que ainda não efetuado o lançamento do débito fiscal.
 - c) Apenas a isenção e a anistia, desde que se deem antes do nascimento da obrigação tributária, com a ocorrência do fato gerador.
 - d) Apenas a anistia, referentemente a impostos e taxas, cujos fatos geradores tenham ocorrido antes da vigência da lei instituidora.
3. **Prova: VUNESP – 2015 – Procurador – Prefeitura de Caieiras/SP.** O instituto de Direito Tributário que abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que o concede denomina-se:
 - a) Remissão e extingue o crédito correspondente.
 - b) Remissão e suspende o crédito correspondente.
 - c) Remissão e exclui o crédito correspondente
 - d) Anistia e exclui o crédito correspondente.
 - e) Anistia e suspende o crédito correspondente.
4. **Prova: CETRO – 2014 – Auditor – IF/PR.** Sobre o instituto da anistia, de acordo com o previsto no Código Tributário Nacional (CTN), sob o capítulo que trata da exclusão do crédito tributário, assinale a alternativa correta.
 - a) Anistia e remissão devem ser tratadas como sinônimas, apesar da separação indicada pelo legislador no CTN.
 - b) A anistia recai sobre tributo devido.
 - c) A anistia dispensa o cumprimento de obrigações acessórias.
 - d) A anistia não alcança ato qualificado como contravenção.
 - e) A anistia, mesmo que concedida em caráter geral, deve ser efetivada, caso a caso, por despacho da autoridade administrativa competente.
5. **Prova: CONSULPLAN – 2017 – Titular de Serviços de Notas e de Registros – TJ/MG.** Excluem o crédito tributário a anistia e a isenção. Sobre a exclusão do crédito tributário prevista no Código Tributário Nacional, analise:
 - I. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, aplicando aos atos qualificados em lei como contravenções.
 - II. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.
 - III. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria.

- IV. A anistia pode ser concedida limitadamente às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza.

Está correto apenas o que se afirma em:

- a) I e II.
- b) II, III e IV.
- c) I, III e IV.
- d) III e IV.

6. Prova: FCC – 2016 – Técnico de Arrecadação – SEGE/MA. Com suporte nas normas do CTN que disciplinam a concessão e a revogação de isenções, pode-se afirmar que

- a) a lei que conceder a isenção, deverá, entre outras coisas, especificar as condições para sua concessão e os tributos a que se aplica.
- b) toda lei que conceder a isenção, deverá especificar o prazo de sua duração, quando for concedida por prazo certo vedada a concessão por prazo certo superior a cinco anos.
- c) a isenção não pode ser restrita a regiões ou partes do território da entidade tributante.
- d) essas isenções, quando previstas em contrato firmado com o ente tributante, dispensam a edição de lei.
- e) a isenção pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, mesmo se concedida em função de determinadas condições e por prazo certo e de até dois exercícios.

7. Prova: FCC – 2016 – Procurador do Estado – SEGE/MA. A respeito do instituto da isenção, é correto afirmar:

- a) Não pode, de forma alguma, ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, tendo em vista o princípio da uniformidade geográfica.
- b) Tendo em vista o princípio da legalidade, a lei pode, sem exceção e a qualquer tempo, revogar ou modificar a isenção concedida.
- c) Quando já concedida, não pode ser alterada ou modificada, se a concessão foi por prazo certo e em função de determinadas condições.
- d) De acordo com o Código Tributário Nacional, a lei que extingue ou reduz isenção dos impostos sobre o patrimônio ou renda não precisa obedecer ao princípio da anterioridade.
- e) Segundo a Constituição Federal, a União é competente para instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

8. Prova: FCC – 2015 – Auditor – TCM/GO. De acordo com o Código Tributário Nacional, são causas de extinção, de suspensão de exigibilidade e de exclusão do crédito tributário, respectivamente, nessa ordem.

- a) a moratória; a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; a isenção
- b) a isenção; a prescrição; a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
- c) a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; o depósito do seu montante integral; a anistia.
- d) o parcelamento; a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164 do CTN; a moratória.
- e) a anistia; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; a decisão judicial passada em julgado.

9. Prova: FCC – 2015 – Analista Judiciário – TRF 4ª região. Sobre a anistia, considere:

- I. É causa de extinção do crédito tributário, somente podendo ser concedida por lei do ente político competente para instituir o tributo.

- II. Anistia e remissão são institutos jurídicos sinônimos e significam a extinção do crédito tributário pelo perdão, somente podendo ser concedidos por lei e desde que haja preenchimento de certos requisitos legais.
- III. Enquanto causa de exclusão do crédito tributário, é o perdão da infração à legislação tributária, ou seja, quando do lançamento tributário, em tendo havido anistia, não serão aplicadas as penalidades decorrentes da infração.
- IV. Não se aplica a atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo que não tenham esta qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele.
- V. Não se aplica às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas, salvo disposição da lei instituidora e contrário.

É correto o que consta APENAS em

- a) II, IV e V.
- b) III e IV.
- c) I, II e III.
- d) III, IV e V.
- e) I e IV.

10. Prova: AOCP – 2016 – Auditor Fiscal – Prefeitura de Juiz de Fora/MG. Assinale a alternativa INCORRETA.

- a) A isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário que se traduz pela retirada, por lei, de uma parcela da hipótese de incidência do tributo.
- b) A prescrição, no Direito Tributário, extingue não somente o direito de ação da Fazenda Pública para cobrar o crédito tributário não pago, mas também a própria relação jurídico-tributária existente entre as partes, ou seja, o crédito tributário em si.
- c) O depósito do montante integral do crédito tributário consiste em forma de extinção do próprio crédito tributário.
- d) Anistia é a exclusão do crédito tributário relativo às penalidades pecuniárias, não se aplica aos crimes e contravenções e deve ser concedida antes da constituição do crédito tributário.
- e) A liminar obtida em mandado de segurança suspende a exigibilidade do crédito tributário.

GABARITO FACILITADO

1. **Resposta: “letra e”.** As modalidades de exclusão do crédito tributário dividem-se em isenção e anistia (art. 175 do CTN). Transação, decadência e remissão são modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156 do CTN). Tutela antecipada se caracteriza como espécie de suspensão (art. 151 do CTN).

2. **Resposta: “letra a”.** A isenção e anistia se caracterizam como modalidades de exclusão de crédito tributário, obstando a existência do lançamento (art. 175 do CTN). A imunidade retira a própria hipótese de incidência com previsão constitucional.

3. **Resposta: “letra d”.** A anistia tributária aplica-se exclusivamente para as infrações cometidas anteriormente, classificando-se como modalidade de exclusão do crédito tributário (art. 180 do CTN). Atente-se que a remissão se caracteriza como modalidade de extinção de todo o crédito tributário e não apenas as penalidades (art. 172 do CTN).

4. **Resposta: “letra d”.** A anistia não será aplicada aos atos qualificados como contravenção (art. 180, I, do CTN). A anis-

não se confunde com a remissão, pois está última se enquadra como modalidade de extinção de todo o crédito tributário. As modalidades de exclusão do crédito tributário não dispensam o cumprimento das obrigações tributárias acessórias (art. 175, parágrafo único, do CTN). Será necessário o deferimento por autoridade administrativa aos casos de anistia em caráter individual (art. 182 do CTN).

5. **Resposta: “letra b”.** A única assertiva errada é aquela que possibilita a aplicação da anistia aos atos qualificados com contravenção.
-

6. **Resposta: “letra a”.** A isenção, mesmo que prevista em contrato, decorre da lei que terá, entre outros, o papel de especificar as condições para sua concessão e os tributos a que se aplica, podendo ser restrita a regiões ou partes do território do ente concedente (art. 176 do CTN). Não existe expresso limite para concessão da isenção onerosa, impossibilitando a retirada imediata enquanto estiver no prazo e cumprindo seus requisitos (art. 178 do CTN).
-

7. **Resposta: “letra c”.** Em regra, a isenção não gera direito adquirido, podendo ser revogada ou modificada por lei em qualquer momento. Entretanto, se concedida de forma onerosa com cumprimento de prazo e requisitos, não poderá ser livremente retirada (art. 178 do CTN + Súmula 544 do STF). A isenção pode ser limitada a determinado território do ente tributante (art. 176, parágrafo único, do CTN), mas não pode ser concedida de forma heterônoma pela União quanto tributos de competência dos demais entes tributantes (art. 151, III, da CF). O STF entende que a revogação do benefício ocasionaria o aumento indireto da tributação e, portanto, deve obediência ao princípio da anterioridade (RE 564.225/RS).
-

8. **Resposta: “letra c”.** A única assertiva que traduz as modalidades de extinção, suspensão e exclusão em ordem, é aquela que menciona a decisão administrativa irreformável, depósito do montante integral e a anistia.
-

9. **Resposta: “letra d”.** As únicas assertivas incorretas seriam aquelas que mencionam ser a anistia modalidade de extinção, quando em verdade seria exclusão, bem como compará-la a remissão.
-

10. **Resposta: “letra c”.** O único item incorreto é aquele que caracteriza o mero depósito do montante integral como forma de extinção, quando na verdade seria apenas suspensão da exigibilidade (art. 151, II, do CTN).
-

-
- ¹ Conforme explanado no item 14.2.5.1 dessa obra, parcela da doutrina acrescenta ao rol de exclusão do crédito tributário também o prazo decadencial, pois se caracteriza em momento anterior ao lançamento pela perda do prazo para sua efetuação. Nessa obra, seguiremos a linha adotada pelo Código Tributário Nacional e manteremos apenas a isenção e anistia como formas de exclusão do crédito tributário.
- ² Em relação à isenção de tributos federais, a União apenas poderia restringir a determinada parcela do seu território nacional se relacionada ao desenvolvimento uniforme daquela região. Essa limitação decorre do princípio constitucional da unidade geográfica, estampado no art. 151, I, da CF (título 5.8.2 desta obra).

GARANTIAS E PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

16.1 GARANTIAS

Nesse momento, estudaremos normatizações contidas no Código Tributário Nacional que objetivam facilitar a atividade de cobrança do crédito tributário pelas respectivas Fazendas Públicas, elegendo garantias e privilégios.

Iniciando pelo estudo das garantias, o art. 183 do código explana existência de **rol não taxativo** para seu disciplinamento. Em outras palavras, considerando a natureza ou características de determinados tributos, a lei poderá eleger outras específicas garantias ao crédito, além daquelas já mencionadas no próprio Código Tributário Nacional.

A título exemplificativo, em tributos sobre o patrimônio (IPVA, IPTU, ITR) o conjunto de garantias se enquadrará de maneira diversa daqueles estampados para produção e a circulação (IPI, ICMS, ISS), respeitando as nuances de leis específicas para cada espécie, como mecanismo de facilitar o cumprimento da obrigação tributária.

Desse modo, estudaremos as garantias elencadas no CTN sem prejuízo quanto à existência de outras estampadas em esparsas legislações das espécies tributárias.

Em qualquer caso, a natureza dessas garantias atribuídas não detém poder para modificação da natureza do crédito e obrigação tributária correspondente (art. 183, parágrafo único, do CTN). Assim, a prestação de fiança (art. 818 do CC), por exemplo, não transformaria a natureza da obrigação tributária em cível.

A maior das garantias concedidas ao crédito tributário corresponde à sujeição de todo o conjunto de bens e rendas do devedor à quitação. Segundo prevê o art. 184 do Código, *in verbis*:

Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida,

inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Na redação do dispositivo, verificamos a **natureza** pessoal da responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário, demonstrando que todas as riquezas do sujeito passivo serão utilizadas para quitação de seus tributos, incluindo-se bens e receitas gravados com ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade.

Nessa situação, ainda que contratos privados criem ônus reais (hipoteca) ou cláusulas inalienabilidade ou impenhorabilidade (usufruto), não haverá desvinculação patrimonial aos seus débitos tributários, podendo o próprio bem ser chamado a quitação dessas exações.

As exceções à aplicação total do conjunto patrimonial ficam por conta dos **bens e rendas declarados absolutamente impenhoráveis** (art. 833 do NCPC), tais como: móveis e utilidades domésticas que guarnecem a residência do devedor; vestuários e pertences de uso pessoal; vencimentos, subsídios, soldos, salários, remunerações, proventos de aposentadoria, pensões, pecúlios e montepios (inclusive valores da restituição do Imposto de Renda – REsp 1.150.738/MG); as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e sua família; os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal, bens necessários ou úteis ao exercício de profissão, dentre outros.



Atenção

O bem imóvel utilizado como residência da família ("bem de família") também será considerado absolutamente impenhorável. Entretanto, tratando-se de débitos tributários do próprio bem imóvel, a impenhorabilidade deixará de existir (art. 3º, IV, da Lei 8.009/1990).

Outra medida de garantia aplicável ao crédito tributário corresponde à **presunção de fraude** estampada no art. 185 do Código Tributário Nacional.

Com efeito, através da citada norma existirá uma **presunção de fraude** quando o sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente *inscrito como dívida ativa*, realiza alienação ou oneração de bens e rendas.¹

Se o devedor tributário, após regular notificação da inscrição em dívida ativa pelo fisco, efetua a venda de seu conjunto patrimonial, presume-se que a intenção seria fugir ao pagamento da tributação devida, sofrendo a reprimenda de seus atos.

Entretanto, por se tratar de mera presunção (e não absoluta certeza), o § único do mesmo dispositivo aduz que, no caso do devedor reservar bens ou rendas suficientes para o total pagamento da dívida inscrita, poderá realizar a oneração e alienação de seus patrimônios, não se presumindo a fraude.

Exemplificando, se um sujeito passivo tem conjunto patrimonial (bens ou rendas) no total de R\$ 800.000,00 (oitocentos mil reais) e dívida tributária inscrita no valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil), poderá alienar livremente R\$ 600.000,00 (seiscentos mil) já que ainda tem patrimônio reservado para pagamento das exações.

A Lei Complementar 118/2005 acrescentou o art. 185-A no Código, estabelecendo nova e eficaz garantia para a adoção de mecanismos de indisposição patrimonial por sistemas eletrônicos. Note a redação do dispositivo:

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

§ 1º A indisponibilidade de que trata o *caput* deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o *caput* deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.

Indevidamente denominado de **penhora *on-line***, em verdade, trata-se de mera indisponibilidade prévia de bens e direitos quando o devedor citado, deixar de pagar o tributo ou apresentar garantia no prazo legal.

Essa medida visa retirar o devedor do estado de inércia, obstaculizando sua livre disposição patrimonial como forma de provocar sua reação ao pagamento. Apenas quando permanecer sem efetivar o pagamento é que a penhora será formalizada.

Uma vez realizada, o Magistrado terá imediato conhecimento da relação patrimonial indisponibilizada (§ 2º), determinando a liberação do eventual excedente (§ 1º).

A título de exemplo, se a indisponibilidade recair sobre ativos financeiros em contas do devedor (*sistema BacenJud*) no valor total de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) quando a dívida tributária correspondia a apenas R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), o excedente deverá ser imediatamente



Atenção

Apesar da necessidade de citação válida para utilização dessa garantia (AgRg no AREsp 554.742/RS), os tribunais superiores passaram a entender como desnecessário o exaurimento de outros meios de localização do patrimônio, bastando a realização de requerimento (ARE 693.288/MG, ARE 799.661/RS). Em termos mais simples, após efetuação da citação válida já poderá ser requerida a indisponibilidade de bens e direitos por meios de sistemas eletrônicos (penhora on-line). .

Apesar de previstos na seção referente à preferência, os arts. 191 a 193 do Código Tributário Nacional expressam verdadeiras garantias transversas do crédito ao exigir do sujeito passivo a comprovação de quitação dos tributos para:

- a) **Extinção das obrigações da pessoa jurídica na falência (art. 191 do CTN):** quando as empresas não mais conseguem permanecer alcançando seus objetivos econômicos, inexistindo condições financeiras para manutenção de sua estrutura e quitação de credores, entrará em processo de falência ou recuperação judicial (Lei 11.101/2005).

O CTN exige como **garantia** a prova da quitação de todos os tributos devidos pelo falido.

- b) **Concessão de recuperação judicial (art. 191-A do CTN):** em substituição a antiga *concordata*, a Lei 11.101/2005 determina regime de recuperação de empresas que passem por dificuldades, como mecanismo de tentativa na preservação da sua atividade.

Como **garantia**, o CTN também requereu a prova da quitação de todos os tributos. Entretanto, admite a aplicação dos arts. 151 e 206 do CTN que disciplinam, respectivamente, as hipóteses de suspensão do crédito tributário e emissão de certidão positiva com efeito de negativa.

Em outros termos, para a concessão da recuperação judicial não será admitida apenas a plena quitação dos tributos com a extinção do crédito (art. 156 do CTN), mas também a possibilidade de suspensão da sua exigibilidade (art. 151 do CTN), através do parcelamento, moratória, liminar no Mandado de Segurança, dentre outros.

- c) **Sentença de partilha ou adjudicação (art. 192 do CTN):** ao final do processo de inventário o Magistrado exigirá a comprovação de quitação de todos os tributos devidos até o momento da partilha ou adjudicação.

Trata-se de medida de **garantia** para as Fazendas Públicas, objetivando evitar que o sucessor deixe de honrar com o pagamento de tributos devidos anteriormente à transmissão dos bens, pelo espólio.

Entretanto, relembrem-se que, verificada a ausência de recolhimento no momento correto, esses sucessores responderão pelos tributos devidos até a data de partilha ou adjudicação, limitado ao montante do quinhão, legado ou meação (art. 131, II, do CTN).

- d) **Licitação e contratação (art. 193 do CTN):** aqui o CTN determina que a participação em concorrência pública (licitação) e posterior contratação dependem da comprovação de quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada e em relação à atividade contratada.

A **garantia** se relaciona a afastar os inadimplentes o direito de participar desses certames públicos, forçando os interessados ao pagamento das exações.

Apesar de o dispositivo mencionar a prova de quitação apenas da atividade contratada e para a Fazenda Pública interessada, a específica **lei de licitações e contratos públicos** estabelece a necessidade de regularidade fiscal com todas as Fazendas Públicas e em todas as espécies (arts. 27 e 29 da Lei 8.666/1993).

16.2 PREFERÊNCIAS

O estudo das preferências do crédito tributário objetiva demonstrar que o pagamento dessas exações gozará de prioridade/privilégio perante créditos de outras naturezas, notadamente na falência, recuperação judicial, liquidação de pessoas jurídicas, inventário e arrolamento de bens.

O art. 186 do Código Tributário Nacional estabelece que “o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho”.

Identificado como crédito público, a arrecadação tributária merece o enquadramento com preferência em face daqueles de outras naturezas, vez que corresponde a principal fonte de receitas para manutenção da estrutura administrativa dos entes políticos.

A ressalva estabelecida fica por conta de créditos oriundos da legislação e acidente do trabalho, pois a *natureza alimentar* deles deve prevalecer à tributária.

Assim, para situações comuns, teríamos o crédito tributário na segunda posição de preferência, apenas perdendo posição para legislação/acidente do trabalho.

No **processo de falência**, o crédito tributário novamente perderá posições importantes (art. 186, parágrafo único, CTN). Assim, teríamos:

- a) **Créditos extraconcursais:** créditos surgidos após a decretação da falência. Valores devidos trabalhadores que permanecem prestando labor na empresa mesmo após a decretação de

falência, remuneração do administrador judicial, obrigações resultantes de atos jurídicos praticados no período de tentativa da recuperação judicial, *tributos cujo fato gerador ocorra após a decretação da falência*, dentre outros (art. 84 da Lei 11.101/2005 e art. 188 do CTN).

- b) **Valores restituíveis:** bem pertencente a terceiro, que estaria em poder da massa falida, terá prioridade na devolução ao real proprietário. Do mesmo modo, coisa vendida e entregue 15 (quinze) dias antes do requerimento da falência (art. 85 da Lei 11.101/2005).
- c) **Legislação e acidente do trabalho:** seguindo o mesmo raciocínio já consagrado nas situações comuns, o crédito decorrente da legislação do trabalho e acidente do trabalho detém natureza alimentar, justificando sua prioridade de quitação. A legislação falimentar estabelece o montante de 150 (cento e cinquenta) salários mínimos como teto para enquadramento prioritário desses créditos, evitando-se que valores astronômicos fossem pagos a poucos sujeitos, obstando a quitação aos demais credores (art. 83, I, da Lei 11.101/2005).
- d) **Garantia Real:** operações de concessão de crédito em que se atrela garantia real (hipoteca, anticrese, penhor). O credor desses contratos tem preferência até o limite do valor do bem gravado, assim considerado o montante arrecadado com suas alienações (art. 83, II, § 1º, da Lei 11.101/2005).
- e) **Créditos tributários, excetuando-se multas:** apenas aqui, após a quitação dos créditos acima explanados, é que surgirá a quitação dos tributos em processos de falência. Detalhe interessante ficaria à cargo da retirada de preferência às multas tributárias (art. 83, III, da Lei 11.101/2005). As multas tributárias passaram a mesma ordem das penalidades de outras searas, ou seja, só preferem os créditos subordinados, objetivando também efetivar a quitação de maior quantidade de credores (art. 83, VII, da Lei 11.101/2005).



facilitando²

Preferência Normal

1º) Legislação/Acidente Trabalho

2º) **Créditos Tributários**

Preferência na Falência

1º) Créditos Extraconcursais

2º) Importâncias Restituíveis

3º) Legislação/Acidente Trabalho até 150 S.M

3º) Créditos com garantia real (limite do bem)

4º) **Crédito Tributário**, exceção multas.

O art. 189 do Código determina que serão “pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte, os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do de cujus ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento”.

Essa previsão estabelece a preferência quanto à quitação de créditos tributários, vencidos ou vincendos, que sejam exigíveis **durante o processo de inventário ou arrolamento**. Em outras palavras, fatos geradores surgidos no transcurso do processo de sucessão *causa mortis* terão prioridade de quitação nos seus créditos se comparados com aqueles surgidos anteriormente a abertura do inventário ou arrolamento, quando o *de cujus* ainda estava vivo.

Finalizando as espécies de preferências elencadas expressamente, o art. 190 do CTN determina que serão “pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação”.

Liquidação de sociedades significa o encerramento das atividades da pessoa jurídica mediante a quitação de todos os encargos devidos, inclusive as exações tributárias, dividindo-se eventual saldo entre os sócios fundadores. Na prática, não haveria qualquer risco ao crédito tributário nessa espécie de extinção da pessoa jurídica, pois para liquidação, conforme dito, todos os haveres serão quitados.

Contudo, prezando pela meticulosidade na apresentação das preferências, o CTN determina que o primeiro desses créditos quitados será o tributário.

O códex ainda elenca uma grande **garantia/privilegio** para as Fazendas Públicas dentro da seção de preferências do crédito tributário, qual seja: **a autonomia do processo de execução fiscal**.

Com efeito, os processos de **falência, recuperação judicial, inventário e arrolamento** se

caracterizam pela existência de concentração da pluralidade dos credores em uma única ação, objetivando a quitação de seus direitos, desenvolvendo-se em um *juízo universal*.

A necessidade dessa concentração se relaciona com a identificação da natureza desses créditos e respeito a ordem de pagamento estabelecida pelas específicas legislações. Desse modo, resta vedado aos credores intentarem ações individuais para quitação de créditos, devendo habilitar seus direitos no *juízo universal*, competente para decidir a ordem do pagamento.

Apesar do crédito tributário também respeitar sequências para seu pagamento, o art. 187 do Código Tributário Nacional estabelece que “*a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento*”.

Em termos mais simples, **não haverá necessidade de habilitação do crédito em juízo universal de falência, recuperação judicial (concordata), inventário ou arrolamento**, podendo a respectiva Fazenda Pública permanecer exigindo seu crédito em ação autônoma de execução.

Desse modo, o Fisco poderá optar entre simplesmente habilitar seus créditos nessas ações coletivas do juízo universal, ou ingressar com sua execução fiscal.



Atenção

Ainda que a Fazenda Pública opte por ingressar com a autônoma ação de execução fiscal, na fase final de quitação deverá remeter os valores para o juízo universal, em respeito à ordem dos respectivos pagamentos. Assim, mesmo que a ação de execução tramite de forma mais célere que aquela do juízo universal, os valores que o Fisco encontrar não poderão ser utilizados para pagamento imediato do tributo, mas sim quitarem os credores na preferência indicada pela lei (REsp 188.148/RS, REsp 594.776/RS e CC 45.406/RJ). Ex.: falência correndo paralelamente ao executivo fiscal. Se na execução fiscal encontrarem valores, antes será necessária a quitação dos eventuais créditos trabalhistas para só após serem efetuadas as quitações tributárias.

A importância dessa autonomia do executivo fiscal também será perceptível nos casos relacionados a questionamentos/contestações do crédito no *juízo universal*.

Com efeito, ocorrendo discordância quanto aos valores da exação tributária em processo de falência ou recuperação judicial (concordata), o juiz falimentar deverá remeter as partes ao processo de execução fiscal, competente para apreciar a defesa (art. 188, §§ 1º e 2º, do CTN). A mesma situação também será aplicável aos casos de contestação em processo de inventário e arrolamento, pois esse juízo também não detém competência técnica para apreciação dos questionamentos

tributários (art. 189, parágrafo único, do CTN).

Nesse momento, após a verificação da preferência do crédito tributário, surge o seguinte questionamento: **E entre as Fazendas Públicas? Existiria preferência no pagamento? Existindo débitos tributários para mais de um fisco, qual seria pago primeiro?**

A resposta a essas indagações vem estampada no art. 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, ao determinar que o *concurso de preferência entre pessoas jurídicas de direito público* será identificado na seguinte ordem:

- I – União;
- II – Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró rata;
- III – Municípios, conjuntamente e pró rata.

A intenção do legislador seria prestigiar os entes de maior expressão territorial, pois suas atividades públicas alcançariam a maior quantidade possível de beneficiados. Por essa razão, a União vem figurar como a primeira, dentre os entes políticos, a receber seus créditos.

Estados, Distrito Federal e Territórios aparecem na próxima posição recebendo de forma *pró rata*, o que significa que essa quitação será realizada de forma proporcional aos respectivos créditos (não será igual valor para todos, mas sim proporcional). Do mesmo modo, recebem logo após os municípios, caso ainda exista solvência do devedor.

Semelhante regramento também se encontra estampado na Lei de Execuções Fiscais – LEF (Lei 6.830/1980) ao designar no art. 29, parágrafo único, que o concurso de preferência adotará a seguinte ordem:

- I – União e suas **autarquias**;
- II – Estados, Distrito Federal e Territórios e suas **autarquias**, conjuntamente e pró rata;
- III – Municípios e suas **autarquias**, conjuntamente e pró rata.

A diferenciação encontrada entre ambos os preceitos legais relaciona-se ao enquadramento das **autarquias** no rol de entes com direito de preferência.

Diante dessas situações, indaga-se: afinal as **autarquias federais** teriam preferência perante os Estados, Distrito Federal e Territórios no pagamento do crédito tributário? As **autarquias estaduais** teriam preferência no pagamento dos créditos tributários em relação aos Municípios?

Pretendendo responder essas indagações, a Súmula 497 do Superior Tribunal de Justiça determinou:



Súmula 497 do STJ – Os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem.

Dessa forma, apesar da previsão do Código Tributário Nacional não mencionar a inclusão das **autarquias** no rol das preferências, o STJ aplica a LEF e aceita sua inclusão.

QUADRO SINÓPTICO

GARANTIAS E PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
CONCEITO	<p>O Código Tributário Nacional estabelece capítulo próprio para tratar sobre as garantias e privilégios do crédito tributário, estabelecendo normatizações que objetivam facilitar a atividade de cobrança e pagamento por parte do Poder Público.</p> <p>O estabelecimento desses regramentos não se mostra como rol taxativo, pois outras legislações poderiam elencar específicas garantias e privilégios aplicáveis segundo a natureza dos tributos (art. 183 do CTN). Entretanto, qualquer garantia aplicável ao crédito não detém o poder de alterar a natureza jurídica da obrigação em si (art. 183, parágrafo único, do CTN).</p>
GARANTIAS	<p>A totalidade do conjunto patrimonial do devedor (bens e rendas) responderão pelo pagamento do tributo, inclusive aqueles garantidos por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade. Apenas estariam ressalvados bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis (art. 184 do CTN).</p> <p>Conclui-se, portanto, que a responsabilidade patrimonial será de natureza pessoal.</p>
PRESUNÇÃO DE FRAUDE	<p>Quando o crédito tributário for inscrito em dívida ativa, o devedor não poderá alienar seus bens ou rendas, sob pena de presunção de fraude a Fazenda Credora.</p> <p>Por outro lado, se o sujeito passivo reservar bens e rendas suficientes para quitação das exações, poderá alienar parcela patrimonial (art. 185, parágrafo único, do CTN).</p>
	<p>Indisponibilidade on-line: com o advento da Lei Complementar 118/2005 houve o acréscimo do art. 185-A no CTN estabelecendo a possibilidade de o Magistrado determinar a indisponibilidade de bens e</p>

<p>ESPÉCIES DE GARANTIAS</p>	<p>direitos do devedor tributário por meio de sistemas eletrônicos. Apesar de usualmente ser conhecida como penhora on-line, trata-se apenas de prévia limitação da disposição patrimonial no limite da dívida tributária. Com a comunicação dos órgãos competentes, eventual excesso deverá prontamente ser liberado (art. 185-A, §§ 1º e 2º, do CTN).</p> <p>Demais garantias:</p> <ul style="list-style-type: none"> – exigência de quitação de todos os tributos devidos pelo falido (art. 191 do CTN); – comprovação de quitação (ou suspensão) dos tributos para concessão de recuperação judicial (art. 191-A do CTN); – quitação de todos os tributos como exigência da sentença de partilha ou adjudicação na sucessão causa mortis (art. 192 do CTN); – quitação dos tributos para participação de licitação pública (art. 193 do CTN).
<p>PREFERÊNCIAS</p>	<p>O Código Tributário Nacional adota a supremacia do interesse público para determinar que o crédito tributário terá preferência sobre quaisquer outros, exceto aqueles relacionados à legislação/acidente do trabalho (art. 186 do CTN).</p> <p>Contudo, se o devedor tributário estiver em falência a ordem de preferência será diferenciada, perdendo o crédito tributário importantes posições, a saber (arts. 186, parágrafo único, e 188 do CTN):</p> <ul style="list-style-type: none"> 1º) créditos extraconcursais; 2º) importâncias restituíveis; 3º) legislação/acidente trabalho até 150 salários mínimos; 4º) créditos com garantia real (limite do bem); 5º) crédito tributário, exceção multas. <p>Créditos tributários também serão pagos preferencialmente se surgirem durante o processo de inventário ou arrolamento (art. 189 do CTN), bem como no curso de liquidação, judicial ou voluntária, de pessoas jurídicas de direito privado (art. 190 do CTN).</p>
	<p>Ocorrendo concorrência entre as Fazendas Públicas, situação em que</p>

<p>CONCORRÊNCIA ENTRE AS FAZENDAS PÚBLICAS</p>	<p>seriam devidos tributos a mais de um fisco, a ordem de pagamento será estabelecida na seguinte ordem (art. 187, parágrafo único, do CTN):</p> <p>I – União;</p> <p>II – Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró rata;</p> <p>III – Municípios, conjuntamente e pró rata.</p>
<p>AUTONOMIA DO EXECUTIVO FISCAL</p>	<p>Por fim, como verdadeiro privilégio concedido às Fazendas Públicas, a exigência judicial dos créditos tributários não se sujeita aos juízos universais de falência, recuperação judicial (concordata), inventário ou arrolamento (art. 187 do CTN).</p> <p>Em outros termos, o fisco poderá optar por apresentar ação autônoma de execução fiscal, não apenas habilitando seus créditos nas ações coletivas citadas.</p>

QUESTÕES

- Prova: FGV – 2014 – Auditor – Prefeitura do Recife.** A empresa Alpha, para obter um empréstimo, hipotecou ao Banco Delta S/A um terreno de sua propriedade. Meses depois, a Fazenda Municipal autuou a empresa Alpha por falta de recolhimento do IPTU relativo ao terreno, que estava em débito havia dois exercícios passados. Nesse caso,

 - a Fazenda Municipal pode penhorar o terreno, já que, no caso vertente, o crédito tributário se sobrepõe ao crédito com garantia real.
 - a Fazenda Municipal não pode penhorar o terreno, uma vez que a hipoteca foi constituída antes do lançamento realizado pela Fazenda, de ofício.
 - prevalece a garantia real concedida ao Banco Delta S/A, o que não exclui a possibilidade de o Fisco Municipal ficar com o saldo da alienação forçada.
 - a Fazenda Municipal pode penhorar o terreno, desde que intime antes o Banco Delta S/A e este não se manifeste.
 - a Fazenda Municipal só poderá penhorar o terreno se o fato gerador da obrigação tributária for anterior à data da constituição da hipoteca.
- Prova: FGV – 2016 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** A falência da sociedade XYZ Ltda. foi decretada em 5/6/2011. Nessa data, a pessoa jurídica já possuía dois imóveis hipotecados para garantia de dívidas diversas. A União tem créditos tributários a receber da sociedade, inscritos em dívida ativa em abril de 2013. Baseado nos fatos narrados, assinale a afirmativa correta.

 - A União tem direito de preferência sobre todo e qualquer credor, porque o crédito tributário foi inscrito em dívida ativa antes da decretação da falência.
 - A União tem direito de preferência sobre os credores com garantia real, pois o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição.
 - A União tem de respeitar a preferência dos credores hipotecários, no limite do valor dos bens gravados.
 - A União tem de respeitar a preferência dos credores hipotecários, no limite do valor das dívidas garantidas pelas hipotecas.

3. **Prova: FGV – 2015 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** Uma obrigação tributária referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) teve seu fato gerador ocorrido em 1º de junho de 2012. O débito foi objeto de lançamento em 21 de janeiro de 2014. A inscrição em dívida ativa ocorreu em 02 de junho de 2014. A execução fiscal foi ajuizada em 21 de outubro de 2014 e, em 02 de março de 2015, o juiz proferiu despacho citatório nos autos da execução fiscal. Considerando que o contribuinte devedor alienou todos os seus bens sem reservar montante suficiente para o pagamento do tributo devido, assinale a opção que indica o marco temporal, segundo o CTN, caracterizador da fraude à execução fiscal, em termos de data de alienação.
- a) 21 de janeiro de 2014
 - b) 02 de junho de 2014
 - c) 02 de março de 2015
 - d) 21 de outubro de 2014
4. **Prova: FGV – 2012 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** De acordo com as regras contidas no Código Tributário Nacional, considera-se fraude à execução fiscal
- a) a alienação dos direitos reais do patrimônio do devedor, efetivada a qualquer tempo, para terceiro de má-fé.
 - b) a alienação do patrimônio do devedor, feita após ciência inequívoca da regular inscrição de crédito da Fazenda contra si constituído.
 - c) a aquisição, de má-fé, por terceiro, de parte do patrimônio devedor, refletindo tal situação presunção absoluta de fraude.
 - d) a alienação de qualquer parcela do patrimônio do devedor, mesmo que feita a terceiro de boa-fé, após notificação e lançamento fiscal.
5. **Prova: FGV – 2012 – Exame de Ordem Unificado (OAB).** Fulano de Araújo, proprietário de um único imóvel em que reside com sua esposa, no Município do Rio de Janeiro, é réu em ação de execução fiscal promovida pela Fazenda Pública Municipal por falta de pagamento do IPTU. Tendo em vista as disposições gerais contidas no Código Tributário Nacional acerca do crédito tributário, assinale a alternativa correta.
- a) O imóvel residencial próprio do casal é impenhorável, não devendo responder por qualquer tipo de dívida.
 - b) Os bens e rendas do sujeito passivo respondem pelo pagamento de todo crédito de natureza tributária, sem comportar exceções.
 - c) Bens gravados por ônus real ou por cláusulas de inalienabilidade não podem ser alcançados para saldar dívidas tributárias.
 - d) A impenhorabilidade do bem de família não é oponível em face da cobrança do Imposto Predial Territorial Urbano.
6. **Prova: VUNESP – 2014 – Juiz – TJ/RJ.** A respeito das preferências do crédito tributário na falência, é correto afirmar que
- a) a multa tributária prefere aos créditos com privilégio geral.
 - b) o crédito tributário não prefere às importâncias passíveis de restituição.
 - c) a multa tributária prefere apenas aos créditos quirografários.
 - d) são considerados concursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência.
7. **Prova: VUNESP – 2014 – Procurador – Prefeitura de São José do Rio Preto/SP.** Assinale a alternativa correta acerca da preferência e cobrança do crédito tributário na falência.
- a) O crédito tributário prefere aos créditos extraconcursais.
 - b) O crédito tributário prefere aos créditos com garantia real, no limite do bem gravado.

- c) A multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.
- d) A multa tributária prefere aos créditos quirografários.
- e) São considerados concursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência.

8. Prova: FUNDATEC – 2015 – Procurador – PGE/RS. Quanto às garantias e privilégios do crédito tributário, analise as assertivas abaixo:

- I. I. A totalidade dos bens e das rendas do sujeito passivo responde pelo pagamento do crédito tributário, inclusive os bens gravados por ônus real e declarados, pela lei civil, relativa e absolutamente impenhoráveis.
- II. II. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, desde o momento em que o contribuinte é notificado do lançamento de ofício.
- III. III. O crédito tributário prefere a qualquer outro, ressalvados apenas os decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente do trabalho.
- IV. IV. Na falência, o crédito tributário não prefere aos créditos hipotecários, se não for ultrapassado o valor do bem gravado.

Após a análise, pode-se dizer que:

- a) Está correta apenas a assertiva I.
- b) Está correta apenas a assertiva II.
- c) Estão corretas apenas as assertivas II e III.
- d) Estão corretas apenas as assertivas III e IV.
- e) Todas as assertivas estão corretas.

9. Prova: FCC – 2014 – Analista de Controle Externo – TCE/GO. Considere as afirmações abaixo.

- I. O juiz só pode decretar a indisponibilidade de bens e direitos do devedor tributário se o mesmo tiver um débito superior a dois milhões de reais.
- II. A indisponibilidade é absoluta e recai sobre todos os bens imóveis do devedor tributário, ainda que o valor do patrimônio supere o valor da dívida tributária.
- III. Não há de se falar em alienação em fraude à execução se o sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública tiver reservado bens ou rendas suficientes ao pagamento total da dívida tributária.

Está correto o que se afirma APENAS em

- a) I e II.
- b) II e III.
- c) I.
- d) II.
- e) III.

10. Prova: FCC – 2014 – Auditor – SEFAZ/PE. De acordo com o CTN,

- a) a extinção das obrigações do falido prescinde da prova de quitação de todos os tributos.
- b) nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.
- c) na falência, o crédito tributário prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, no termos da lei falimentar, mas não aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado.
- d) a responsabilidade tributária do sucessor abrange os tributos devidos pelo sucedido cujos fatos geradores tenham

- ocorrido até o dia da sucessão, mas não as multas moratórias ou punitivas.
- e) os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos até o início do processo de falência são extraconcursais.

GABARITO FACILITADO

1. **Resposta: “letra a”.** O fisco poderá penhorar o terreno, pois referente a dívidas tributárias do próprio bem imóvel referentes a exercícios passados. Ademais, não o caso narrado não se refere a hipótese de falência (art. 186 do CTN).

2. **Resposta: “letra c”.** Tratando-se de dívidas tributárias de empresas em falência, o crédito tributário perderá preferência para os credores com garantia real, no limite do valor do bem gravado (art. 186, parágrafo único, I, do CTN).

3. **Resposta: “letra b”.** A presunção de fraude será caracterizada no momento em que o devedor aliena ou onera bens, mesmo já existindo crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa (art. 185 do CTN). No caso proposto, a partir de 2 de junho de 2014.

4. **Resposta: “letra b”.** A fraude à execução se caracterizaria quando o devedor aliena patrimônio, sem reservar bens suficientes, quando já inscrito em dívida ativa o crédito tributário (art. 185 do CTN).

5. **Resposta: “letra d”.** A impenhorabilidade do bem de família não se aplica às dívidas tributárias relacionadas ao próprio bem imóvel. Assim, poderá o imóvel sofrer penhora para pagamento das suas dívidas (art. 3º, IV, da Lei 8.009/1990).

6. **Resposta: “letra b”.** Entre a especial ordem aplicável aos casos de falência, o crédito tributário perde preferência para as importâncias restituíveis (art. 186, parágrafo único, I, do CTN).

7. **Resposta: “letra c”.** Na falência, a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados (art. 186, parágrafo único III, do CTN).

8. **Resposta: “letra d”.** Apenas as assertivas que mencionam relativa e absolutamente impenhoráveis e a presunção de fraude pela notificação do lançamento estariam erradas. Note que os absolutamente impenhoráveis não respondem (art. 184 do CTN) e que a presunção ocorreria com a notificação da inscrição em dívida (art. 185 do CTN).

9. **Resposta: “letra e”.** Apenas estaria correto o item que afasta a presunção de fraude à execução quando o devedor reserva bens suficientes para pagamento da dívida (art. 185, parágrafo único, do CTN).

10. **Resposta: “letra b”.** Aplicando a literalidade do código, nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas (art. 192 do CTN).

-
- ¹ O art. 185 do CTN foi modificado pela Lei Complementar 118/2005. Na redação original, a presunção de fraude só era identificada quando a inscrição em dívida ativa estivesse em fase de execução.
- ² Para completa compreensão dessa sequência, aconselha-se a leitura dos arts. 83, 84 e 85 da Lei de Falência e Recuperação Judicial (Lei 11.101/2005).

ADMINISTRAÇÃO E REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

17.1 FISCALIZAÇÃO

O Código Tributário Nacional, na sua parte final, determina um conjunto de medidas administrativas, objetivando efetivação na atividade de **fiscalização** (arts. 194 a 200 do CTN), inscrição em **dívida ativa** (arts. 201 a 204 do CTN) e emissão de **certidões** (art. 205 a 208 do CTN).

A Carta Magna traduz a importância da gestão administrativa das Fazendas Públicas ao determinar:

CF/88, Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

XXII – as **administrações tributárias** da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

O compartilhamento de informações por parte das administrações públicas objetiva maximizar a eficácia de suas atividades, prestigiando a necessidade de buscar o crédito tributário utilizado nos objetivos públicos.

Iniciando pela fiscalização, o art. 194 do Código determina como matéria da legislação tributária a regulamentação, em caráter geral ou especificadamente, da atribuição de fiscalização, competência e poderes das autoridades administrativas, em função da natureza do tributo.

Em termos mais simples, cada espécie tributária gozará de específicas condições que justificam atribuições especiais na atividade de fiscalização.

A título de exemplo, os poderes conferidos à autoridade fiscal estadual na verificação de

mercadorias para fins de fiscalização do ICMS certamente não serão concedidos para análise das especificidades do IPVA.

O poder investigativo se aplica as pessoas jurídicas ou físicas (naturais), não se vinculando propriamente a classificação como contribuinte. Bastará o enquadramento na seara tributária para se submeter à fiscalização, mesmo que agraciado pela isenção ou imunidade (art. 194, parágrafo único, do CTN).

Com efeito, já estudamos nessa obra que a concessão desses benefícios fiscais (imunidade, isenção, alíquota zero, redução de base de cálculo etc.) não afasta o dever do sujeito passivo no cumprimento das obrigações acessórias (art. 113, § 2º, do CTN), relacionadas às formalidades administrativas (certidões, livros, permissão de fiscalização, dentre outras).

A entidade de educação sem fins lucrativos que goza da imunidade (art. 150, VI, “c”, da CF), por exemplo, não deixará de se submeter a fiscalização por parte da Fazendas Públicas, inclusive como condição para manutenção desse benefício e não se desviar dos seus propósitos altruístas.

Por se tratar de ramo do direito público, as normas tributárias em diversas situações se sobrepõem sobre os interesses privados. Nesse sentido, a legislação tributária não admitirá disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los (art. 195 do CTN).

A autoridade fiscal deve ter livre acesso a tais documentos em sua atividade de fiscalização, pois atua em prol do interesse coletivo de arrecadação tributária. Esse poder, entretanto, não poderá ser desarrazoado ou desmedido (atuando de forma desviada ou abusiva), sob pena de correção por meio da impetração de *Mandado de Segurança* (art. 5º, LXIX, da CF e Lei 12.016/2009).

Nesse contexto, a investigação efetuada deve considerar apenas as informações necessárias aquela atividade, permanecendo em sigilo toda aquela não útil ao respectivo *fisco*.



Súmula

Súmula 439 do STF – Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação.

Também não será permitido que a legislação conceda poderes de fiscalização sobre tributos que não correspondam a competência territorial tributária do respectivo ente político. Situação essa enfrentada no específico caso de município que exigia regularidade fiscal de estabelecimento situado fora de seus limites territoriais (REsp 73.086/SP).



Jurisprudência

Tributário. Fiscalização municipal. Apresentação de livros e documentos fiscais. Estabelecimentos situados em outros municípios. **1. A fiscalização municipal deve restringir-se à sua área de competência e jurisdição. 2. Ao permitir que o Município de São Paulo exija a apresentação de livros fiscais e documentos de estabelecimentos situados em outros municípios, estar-se-ia concedendo poderes à municipalidade de fiscalizar fatos ocorridos no território de outros entes federados, inviabilizando, inclusive, que estes exerçam o seu direito de examinar referida documentação de seus próprios contribuintes.** 3. Recurso parcialmente conhecido e não provido (STJ, REsp 199500433664, 2ª Turma, João Otávio de Noronha, DJ 30.06.2003, p. 160).

O parágrafo único do art. 195 do Código Tributário Nacional, determina que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados *serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários* decorrentes das operações a que se refiram.

Esse comando normativo traduz que, apenas quando encerrado o direito de exigência de eventuais saldos pelo Poder Público com a **prescrição**, poderá o sujeito passivo se desfazer das documentações de interesse da atividade fiscal.



Atenção

Estudamos que o prazo de **prescrição** será de 5 (cinco) anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário (art. 174 do CTN). Entretanto, esse mesmo prazo prescricional poderá ser suspenso (art. 151 do CTN) ou mesmo interrompido, recomeçando sua contagem (art. 174, parágrafo único, do CTN). Assim, **NÃO** podemos afirmar que o prazo máximo de manutenção dessas documentações será de 5 (cinco) anos, pois se suspenso ou interrompido a prescrição apenas se configurará em momento posterior.

Objetivando conceder parâmetros de correição na atividade de fiscalização, a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que

fixará prazo máximo para a conclusão daquelas (art. 196 do CTN).

Trata-se de formalização do início da atividade de fiscalização com a lavratura do **TIF** (Termo Inicial de Fiscalização), onde a autoridade administrativa que proceder ou presidir, individualizará os objetivos da sua tarefa e o prazo máximo para conclusão, baseando-se na legislação específica. O Poder Público não deve eternizar-se no desempenho de suas diligências de fiscalização, pois acabaria ocasionando embaraços na atividade do sujeito passivo.

A lavratura do termo, quando possível, será realizado em um dos livros fiscais exibidos pelo próprio sujeito passivo, vinculando a sua documentação. Não sendo viável, lavrar-se-á em separado, sendo entregue cópia autenticada pela autoridade que proceder ou presidir (art. 196, parágrafo único, do CTN).

A importância do **TIF** também poderá ser percebida em dois diferentes momentos já estudamos nessa obra: **a denúncia espontânea e prazo decadencial**.

Com efeito, verificamos que, na **denúncia espontânea**, o próprio sujeito passivo poderá antecipar-se ao conhecimento do *fisco* e confessar a prática de fatos geradores, realizando o pagamento do tributo atualizado e com juros, mas sem o acréscimo de penalidades (art. 138 do CTN).

Entretanto, para o gozo desse benefício, e conseqüente retirada das penalidades, a denúncia/confissão tem que efetivamente ser espontânea, ou seja, deve ser anterior a qualquer procedimento ou medida de fiscalização (art. 138, parágrafo único, do CTN).

Nesse contexto, se já houve lavratura do **TIF** inexistirá espontaneidade por parte do sujeito passivo, não podendo mais ser agraciado com a aplicação desse instituto.

O outro aspecto relacionado seria a **antecipação da contagem do prazo decadencial**.

Estudamos que o prazo decadencial de 5 (cinco) anos inicia-se, pela regra geral, no primeiro dia do exercício financeiro seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Entretanto, se a autoridade administrativa já inicia o procedimento de investigação com o **TIF** e efetiva a notificação ao sujeito passivo, o prazo será **antecipado** para aquele momento (art. 173, parágrafo único, do CTN).

Quanto ao dever de colaboração na atividade de fiscalização e administração, determina o art. 197 do Código que, mediante intimação escrita, serão obrigados a prestar informações de que disponham sobre bens, negócios ou atividades que colaborem com papel do *fisco*:

- I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
- II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- III – as empresas de administração de bens;
- IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V – os inventariantes;

VI – os síndicos, comissários e liquidatários;

VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Contudo, se o informante estiver em impedimento legal por força do cargo, ofício, função, ministério ou profissão, não estará obrigado à prestação dessas informações (art. 197, parágrafo único, do CTN).

A mais recente discussão quanto a aplicação deste dispositivo relacionou-se a possibilidade de requisição direta de dados bancários junto as instituições financeiras, sem efetiva autorização expressa do Poder Judiciário.

Os defensores do direito fundamental a intimidade e vida privada (art. 5º, X, da CF) alegavam a inconstitucionalidade das normatizações que autorizariam a “quebra”, direta pelo fisco, do sigilo bancário dos contribuintes (art. 197, II, do CTN e arts. 5º e 6º da Lei Complementar 105/2001).

De forma não unânime, o Supremo Tribunal Federal enfrentou a matéria e decidiu pela constitucionalidade das normas como forma de aumentar o poder de fiscalização, além do respeito ao sigilo das informações obtidas por parte das Fazendas Públicas (RE 601.314/SP, ADIns 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859).

No julgamento realizado pela corte, merece destaque a conclusão do Ministro Ricardo Lewandowski, afirmando que “o mundo evoluiu e ficou evidenciada a efetiva necessidade de repressão aos crimes como narcotráfico, lavagem de dinheiro e terrorismo, delitos que exigem uma ação mais eficaz do Estado, que precisa ter instrumentos para acessar o sigilo para evitar ações ilícitas”.

Portanto, na atual concepção adotada pelo STF, resta desnecessária a autorização judicial para requerimento direto de informações e dados bancários dos contribuintes, desde que preenchido os requisitos legais.¹

Em se tratando dos agentes das Fazendas Públicas, também não será permitida a plena divulgação de informações sobre a natureza econômica, financeira ou o estado de negócios e atividades do sujeito passivo e terceiros, obtidas em razão de sua atividade (art. 198 do CTN).

Em termos mais simples, os servidores do *fisco* devem desempenhar seu *múnus público* de forma proba, correta e sem exageros que posam configurar abuso de poder ou desvio de finalidade.

Entretanto, *em algumas situações haverá mitigação desse limite*, a saber:

- a) **Requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça (art. 198, § 1º, I, do CTN):** consiste na prestação de informações ao Magistrado requerente, nas situações em que, por meio de decisão fundamentada (art. 93, IX, da CF), entender como necessário ao deslinde processual os dados fiscais. A informação prestada ao judiciário deverá permanecer em

sigilo, apenas devendo servir como prova naqueles autos (art. 198, § 2º, do CTN).

- b) **Solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública (art. 19 § 1º, II, do CTN):** trata-se agora de requisição realizada por outra autoridade administrativa como mecanismo de colaboração na permuta de informações entre as Fazendas Públicas. Contudo, para que essa informação seja repassada será necessário a comprovação de instauração de regular *processo administrativo*, no órgão ou na entidade requisitante, objetivando a investigação do sujeito passivo por *prática de infração administrativa*. Aqui também será necessário a preservação do sigilo das informações pela autoridade requerente (art. 198, § 2º, do CTN).
- c) **Representações fiscais para fins penais (art. 198, § 3º, I, do CTN):** os dados coletados na atividade fiscal que configurem a prática de crimes deverão ser remetidos ao representante do Ministério Público para propositura da respectiva ação penal. Situações relacionadas a crimes contra a ordem tributária repercutem não apenas na seara tributária, mas também na esfera penal.²
- d) **Inscrições na dívida ativa, parcelamento e moratória (art. 198, § 3º, II e III, do CTN):** por expressa disposição no CTN, as informações quanto ao momento de inscrição em dívida ativa (arts. 201 a 204 do CTN), concessão de parcelamento ou moratória (art. 151, I e VI, do CTN) serão plenamente divulgados. Apesar das críticas realizadas pela doutrina com base do elemento vexatório de cobrança, a intenção do legislador estaria relacionada ao princípio da publicidade na Administração Pública (art. 37 da CF) como meio para legitimar a expedição de certidões (arts. 205 e 206 do CTN) e presumir fraude ao fisco na alienação patrimonial (art. 185 do CTN).

O mencionado compartilhamento de informações estampado no art. 37, XXII, da CF, também se encontra previsto no art. 199 do CTN ao determinar que “a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio”.

Esse mecanismo objetiva a colaboração mútua dos entes tributantes no interesse comum: a arrecadação de receitas públicas. Para concretização dessa “parceria”, faz-se necessário edição de lei ou convênio estampando procedimentos necessários.

Considerando que a União seria o ente competente em representar o país nas relações interacionais (art. 21, I, da CF), será papel da Fazenda Pública Nacional, permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios (art. 199, parágrafo único, do CTN).

Por fim, as autoridades administrativas (federais, estaduais e municipais) poderão requisitar o auxílio da força pública (federal, estadual ou municipal), se vítimas de **embaraço ou desacato** no exercício de suas funções, ou quando necessária a **efetivação de medida prevista na legislação tributária**, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção (art. 200 do CTN).

Em pontuais situações poderá ocorrer do fiscalizado não permitir o desenvolvimento da atividade de fiscalização por parte da autoridade administrativa que, nesses casos, poderá requerer de qualquer força pública auxílio.

Assim, não existe óbice à requisição pelo Auditor da Receita Federal de auxílio da Guarda Municipal em determinada atividade, bem como do agente municipal requerer colaboração da Polícia Federal.



Atenção

Não constitui embaraço a atividade de fiscalização, o direito constitucional de inviolabilidade domiciliar (art. 5º, XI, da CF), podendo o morador negar o pleno acesso por parte dos agentes do fisco, quando não se tratar de flagrante delito, desastre, socorro ou ausente ordem judicial durante o dia (RE AgR 331.303/PR). Esse mesmo entendimento também é aplicado pelo STJ e STF quanto aos estabelecimentos profissionais (REsp 1.486.276/SC, HC 82.788/RJ).

17.2 DÍVIDA ATIVA

A **dívida ativa** se caracteriza como um cadastro realizado pelas respectivas Fazendas Públicas, objetivando registrar valores exigíveis de determinados sujeitos devedores. Em verdade, sua natureza poderá ser tributária ou não (art. 39 da Lei 4.320/1964 e art. 2º da Lei 6.830/1980), dependendo da origem de sua relação.

Para nosso estudo, o art. 201 do CTN determinou que “constitui *dívida ativa tributária* a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”.

Em termos práticos, transcorrido o prazo sem pagamento do tributo devido (normal vencimento ou improcedência de impugnação apresentada no *PAT*), o sujeito passivo será inscrito em dívida ativa, formalizando-se seu débito junto ao erário. A necessidade de inscrição em dívida ativa se relaciona ao poder de exigir os valores judicialmente por meio da ação de execução fiscal.

Com efeito, a **certidão de dívida ativa** da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito

Federal, dos Territórios e dos Municípios, relacionados aos créditos inscritos na forma da lei, corresponderá a um título executivo extrajudicial hábil a legitimar o ingresso direto de ação de execução fiscal (art. 784, IX, do NCPC).

Esse poder concedido as Fazendas Públicas se relacionam à fê pública de suas atividades administrativas de inscrição em dívida, expedindo-se a **Certidão de Dívida Ativa – CDA** com presunção de *certeza e liquidez*, além dos efeitos de prova pré-constituída (art. 204 do CTN e art. 3º da Lei 6.830/1980).

Ressalte-se que, após a atividade de inscrição em dívida, os valores continuaram sendo atualizados até efetiva quitação pelo devedor, razão pela qual o legislador determinou que a fluência dos juros de mora não excluirão a *liquidez* do crédito (art. 201, parágrafo único, do CTN).

Por outro lado, essa presunção de *certeza e liquidez será relativa (juris tantum)*, ou seja, **poderá ser afastada por prova inequívoca** do sujeito passivo ou de terceiro interessado. Essa presunção apenas relativa vincula-se a ideia que de a atividade desenvolvida pelas Fazendas Públicas poderá não se pautar pela inteireza da legalidade, cabendo ao interessado realizar prova em sentido contrário na esfera judicial.

Exemplificando, imaginemos uma igreja sendo autuada para o pagamento de IPTU sobre seu templo, gerando a inscrição em dívida ativa pelo inadimplemento. Em sede de ação judicial (anulatória ou embargos à execução), poderá alegar sua condição de entidade imune (art. 150, VI, “b”, da CF) para afastar a tributação e extinguir o crédito tributário, o que demonstra presunção não absoluta da CDA.

Compreendendo a importância da atividade de inscrição, devemos atentar para os elementos que obrigatoriamente serão indicados na CDA pela autoridade competente (art. 202 do CTN e art. 2º, § 5º, da Lei 6.830/1980), a saber:

- I – nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
- II – quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
- III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
- IV – a data em que foi inscrita;
- V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Além desses requisitos, também será necessário a indicação do livro e folha de inscrição (art. 202, parágrafo único, do CTN).

Ressalte-se que, atualmente, a Administração Pública praticamente abandonou os “livros físicos” de inscrição em dívida, passando a utilização de documentos eletrônicos (“livros digitais”), contendo os elementos utilizados para inscrição.

Verificada omissão ou erro nesses requisitos elencados, haverá nulidade da atividade de inscrição outrora realizada, bem como do processo de cobrança a ele relacionado. Todavia, o vício poderá ser sanado mediante a substituição da **CDA** nula até decisão de primeira instância judicial, devolvendo-se ao interessado o prazo de defesa quanto a matéria modificada (art. 203 do CTN).

Nesse mesmo sentido, aduz o Superior Tribunal de Justiça:



Súmula

Súmula 392 do STJ – A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

Atente-se de que aqui não se trata de realização de novo lançamento, mas apenas correção da **CDA** dele emanada.

Se o vício ocorreu na atividade de lançamento, todo o procedimento dele advindo será declarado nulo sem possibilidades de correção (será necessário proceder novamente ao lançamento nos moldes do art. 145 do CTN).

Finalizando o tópico, ressalte-se que essas atividades de inscrição em dívida ativa deveriam ser realizadas no âmbito das *Procuradorias (Nacional, Estaduais ou Municipais)* como mecanismo de controle prévio da legalidade, pois procuradores habilitados na formação jurídica é quem fariam essa verificação antes do ingresso ao judiciário. Na prática, todo o procedimento se encontra eletronicamente desenvolvido, sendo inexistente esse prévio controle.

17.3 CERTIDÕES

As **certidões** aqui explanadas serão vistas como equivalentes da constatação do momento atual da relação tributária entre o sujeito ativo e passivo. Encontraremos a existência de três espécies de certidões: **positiva, negativa e a positiva com efeitos de negativa**.

Estudamos que não pago o débito tributário, no prazo assinalado, (vencimento ou decisão administrativa) será ele inscrito em dívida ativa, expedindo-se a correspondente **CDA (Certidão de Dívida Ativa)**, considerado título executivo extrajudicial necessário à execução fiscal. Essa certidão equivale à constatação **positiva** da existência de débitos fiscais ainda não quitados pelo devedor.

Em sentido oposto, a certidão **negativa** será extraída nos casos de inexistência de débito tributário, face quitação realizada pelo sujeito passivo. Para essa espécie de certidão, determina o Código Tributário Nacional:

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando

exigível, seja feita por **certidão negativa**, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

Assim, caso o sujeito passivo necessite comprovar sua efetiva regularidade fiscal procederá com o requerimento junto a Administração, apresentado documentações necessárias à sua identificação.

A Administração, por sua vez, terá o prazo de até 10 (dez) dias, contados da entrada do requerimento na repartição, para expedição desse documento. Em verdade, considerando a modernidade das documentações eletrônicas (“livros digitais”), atualmente esse prazo mostra-se desnecessário, já que os dados são analisados digitalmente de forma célere, expedindo-se imediatamente tal certidão.

A última espécie de certidão encontrada seria aquela denominada de **positiva com efeitos de negativa**.

Sua previsão também se encontra estabelecida no código ao determinar que:

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Em termos simples, estaríamos diante de certidão que atesta *positivamente* a existência de créditos tributários em aberto, mas que também aduz *efeitos negativos* quanto à exigibilidade deles.

Os *efeitos negativos de exigibilidade* se dividem em:

- I. **Existência de créditos não vencidos:** os débitos ainda estariam *vincendos* por parte do sujeito passivo, pois o prazo de recolhimento não teria se esvaziado completamente. A crítica doutrinária aponta que o correto seria emissão de certidão *negativa*, já que ainda não estaria exigível o crédito.
- II. **Penhora efetivada em cobrança executiva:** a penhora significa a indisposição de patrimônio do devedor em valores equivalentes ao débito tributário. Ocorrerá em sede de executivo fiscal de forma *voluntária*, quando o próprio devedor oferece bens, ou *compulsória*, quando o Oficial de Justiça realizará de ofício a escolha dos bens (arts. 9º, IV, e 10 da Lei 6.830/1980). A concessão da certidão tem fundamento na garantia ofertada pelo bem penhorado.

Nesse sentido, aduz a **Súmula 38 do extinto TFR** que “os certificados de quitação e de

regularidade de situação não podem ser negados, se o débito estiver garantido por penhora regular (CTN, art. 206)”.
 11

III. **Exigibilidade suspensa:** qualquer das modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estudadas no art. 151 do CTN também são hábeis a garantir o direito de certidão positiva com efeitos de negativa.

Ainda segundo o extinto **TFR**, na **Súmula 29**: “Os certificados de quitação e de regularidade não podem ser negados, enquanto pendente de decisão, na via administrativa, o débito levantado”.

Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça não será cabível a expedição de certidão negativa, bem como a positiva com efeitos de negativa, quando o sujeito passivo declara ter praticado o fato gerador e débitos tributários (lançamento por declaração e por homologação), mas não efetua o pagamento dessas exações.



Súmula

Súmula 446 do STJ – Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.

Contudo, em situações excepcionais, o código também considerará a possibilidade da dispensa de certidões negativas.

Art. 207. Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

O sujeito passivo estaria diante de situações em que não seria possível aguardar o prazo de 10 (dez) dias para emissão da certidão, ou mesmo o respectivo *fisco* apresenta algum embaraço a emissão do documento (greve, paralisação, calamidade pública, falta de energia na repartição etc.).

Nesse contexto, os participantes do ato (contribuinte, responsável tributário, sócios, dentre outros) responderão pelos tributos devidos e seus acréscimos, apenas ressalvando infrações de cunho pessoal.

Casos relacionados à habilitação em licitações públicas, contratação com o erário, bem como participação em programas especiais de financiamento de débitos seriam bons exemplos de dispensa

dessas certidões.

A última disciplina quanto ao tema se encontra estabelecida no art. 208 do Código Tributário Nacional ao determinar que “a certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos”.

Trata-se de responsabilização aplicável ao agente público que emite ilicitamente certidão negativa, valendo-se de dolo ou fraude. Nessa situação, a responsabilidade pelo pagamento do débito omitido será dada **pessoalmente** ao funcionário infrator.



Atenção

A doutrina aponta que essa responsabilidade será encarada como **solidária** (art. 124 do CTN), chamando tanto servidor infrator quanto o sujeito passivo devedor à responsabilização dos valores exigíveis. Atribuir responsabilidade apenas ao servidor seria beneficiar o real devedor tributário.

A aplicação da responsabilidade pelos débitos tributários ao servidor não excluirá sanções de cunho criminal e funcional (art. 208, parágrafo único, do CTN).

17.4 REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO

Ao longo dessa obra, estudamos as receitas tributárias como a principal fonte de arrecadação de valores para manutenção de toda estrutura da administração pública federal, estadual, distrital e municipal. Esse poder de tributar requer, como consequência, a competência para instituição e arrecadação das exações, caracterizando-se como papel da capacidade tributária ativa.

Entretanto, em termos tributários, não será apenas a instituição e cobrança direta por critério de *competência* que originará receitas dessa natureza ao erário.

Em dispositivos específicos, a Constituição Federal determina que entes com maior abrangência territorial e amplitude de espécies tributárias **repassem** parcela de suas receitas auferidas para outros de menor potencial arrecadador.

Assim, verificaremos que a União precisará repassar receitas de seu *produto arrecadado* para Estados, Distrito Federal e Municípios, do mesmo modo que esses mesmos Estados repassarão valores aos Municípios, guardando sempre a correlação **do maior para o menor, e não o inverso**.

Ressalte-se que a vinculação quanto ao **repasse de receitas** em nada modifica a competência tributária (*em sentido estrito*), estampada na Carta Magna e concedida ao ente instituidor da exação, para modificar as normatizações e até conceder benefícios específicos (art. 6º, parágrafo único, do

CTN).

Em outras palavras, o mero fato dos municípios gozarem de participação no produto do IPVA (art. 158, III, da CF) não retira dos Estados o poder de legislar sobre esse imposto e não impedem a concessão de isenções fiscais, por exemplo.

No texto constitucional, encontraremos as espécies de repasses expressamente autorizadas, aplicando-se aos **impostos e CIDE – Combustíveis**, dividindo-se em *diretos* (quando entregues *diretamente aos entes políticos menores*) ou *indiretos* (quando destinados aos fundos de participação).

Passando a análise *facilitada* dessas autorizações, encontraremos como espécies *diretas*:

I. Repasse do IOF – Ouro Federal

Com base no art. 153, § 5º, da CF, o IOF – Ouro, que incide quando considerado ativo financeiro, terá alíquota mínima de 1% (um por cento) que será integralmente repassado em 30% (trinta por cento) aos Estados e 70% (setenta por cento) aos Municípios, onde teve sua origem.

Evidentemente que ao Distrito Federal caberá 100% (cem por cento) do produto desse específico IOF – Ouro, pois estudamos que esse ente político não poderá ser dividido em municípios e, desse modo, cumulará competências tributárias estaduais e municipais (art. 32 e 147 da CF).

II. Repasses da União aos Estados e Distrito Federal

O art. 157 da CF designa que a União deverá entregar aos Estados e ao Distrito Federal:

- I) 100% (cem por cento) do produto da arrecadação do IR sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem. Dessa forma, os valores arrecadados com IR sobre as remunerações pagas pelo Estado e DF aos seus servidores ficarão com esses mesmos entes.³
- II) 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I, da CF. Em outros termos, se a União exercer a competência para instituir os **Impostos Residuais**, deverá entregar 1/5 do seu produto aos Estados e DF.

III. Repasses da União aos Municípios

O art. 158 da CF designa que a União deverá entregar aos Municípios:

- I) 100% (cem por cento) do produto da arrecadação do IR sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por

eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem. Da mesma forma ocorrida com os Estados e DF, os valores arrecadados com IR sobre as remunerações pagas pelo Município aos seus servidores ficarão com esses mesmos entes.

- II) 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo 100% (cem por cento) na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III, da CF. De forma mais clara, se o Município nada realizar terá automático direito à metade do valor do ITR nos imóveis rurais localizados em seus domínios territoriais; entretanto, ficará com a integralidade desse imposto caso resolva exercer a capacidade tributária ativa procedendo com a *fiscalização, arrecadação e execução da exação* (art. 7º do CTN). Essas regras também serão aplicáveis ao Distrito Federal em face da ausência de municipalidade.

IV. Repasses dos Estados aos Municípios

Ainda seguindo a previsão estampada no art. 158 da CF, encontraremos o repasse de valores dos Estados aos Municípios da seguinte forma:

- I) 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios. Assim, mesmo que de competência estadual, metade do IPVA do respectivo veículo será repassado ao município onde estiver licenciado.
- II) 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Desse modo, 1/4 do montante arrecadado a título de ICMS pelo Estado será distribuído entre seus municípios. A forma dessa divisão será a seguinte (art. 158, parágrafo único, do CTN):
- 3/4 (75%) dos valores de repasse segundo o valor agregado/adicionado nas operações de circulação e prestação de serviços, ou seja, entre os municípios que obtiverem maior participação na arrecadação do ICMS.
 - 1/4 (25%) como máximo a ser dividido pelo critério definido na Lei do Estado.

V. Repasse da CIDE – Combustíveis

Regra especial de repasse da CIDE – Combustíveis vem estampada no art. 159, III e § 4º, da CF. Na conjunção dessas normatizações, perceberemos que do montante arrecadado pela União, 29% (vinte e nove por cento) serão distribuídos aos Estados e Distrito Federal para específica utilização no financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Os Estados, por sua vez, repassarão desses valores recebidos, 25% (vinte e cinco por

cento) serão destinados aos seus respectivos municípios.



Superado os repasses *diretos*, passaremos agora a compreensão das espécies *indiretas* de repartição:

a) Fundos de participação

Conforme previsão do art. 159, I, da CF, 49% (quarenta e nove por cento) dos valores arrecadados isoladamente com o IPI e o IR serão utilizados para manutenção de específicos fundos, a saber:

- 21,5% (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
- 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios;
- 3% (três por cento) para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;
- 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;
- 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

Ademais, ressalte-se que será excluído dos 49% (quarenta e nove por cento) repassados do IR, os valores pagos pelos Estados, Distrito Federal e Município aos seus agentes (art. 159, § 1º, da CF).

b) Fundo de compensação das exportações

Objetivando compensar a imunidade do ICMS nas exportações (art. 155, § 2º, X, “a”, da

CF) a constituição federal determinou o repasse ao fundo dos Estados e Distrito Federal de 10% (dez por cento) do montante arrecadado como IPI federal (art. 159, II, da CF). A distribuição será realizada de acordo com os valores das respectivas exportações desenvolvidas pelos Estados e DF, obtendo como teto máximo para cada um deles 20% (vinte por cento) daquilo repassado (art. 159, § 2º, da CF).

Ademais, do montante recebido por cada Estado, 25% (vinte e cinco por cento) serão repartidos pelos seus respectivos municípios na mesma forma do ICMS (art. 159, § 3º, e art. 158, parágrafo único, da CF).

Fechando as disposições desse tópico, importante ressaltar a previsão contida no art. 160 da Carta Magna, ao designar:

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:

I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II – ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

QUADRO SINÓPTICO

ADMINISTRAÇÃO E REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS	
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	A administração tributária corresponde ao gênero composto por um conjunto de dispositivos, objetivando regulamentar o poder de fiscalização (arts. 194 a 200 do CTN), inscrição em dívida ativa (arts. 201 a 204 do CTN) e emissão de certidões (arts. 205 a 208 do CTN).
FISCALIZAÇÃO	<p>Na fiscalização encontraremos a legislação tributária de cada ente estabelecendo, com respeito ao código, as competências e os poderes das autoridades administrativa, em caráter geral ou especificadamente para apenas algumas espécies tributárias (art. 194 do CTN).</p> <p>Todos os sujeitos estarão submetidos ao dever de fiscalização, inclusive aqueles agraciados pelos benefícios da imunidade ou isenção (art. 194, parágrafo único, do CTN), bem como todos os documentos, livros, arquivos, papéis e mercadorias estarão sujeitos ao dever de exibição (art. 195 do CTN).</p>

Para tanto, o sujeito passivo deverá conservar essas documentações (livros fiscais e comerciais) até que ocorra o prazo prescricional (art. 195, parágrafo único, e art. 174 do CTN).

INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO

Quando a autoridade administrativa competente para proceder ou presidir a atividade de fiscalização iniciar seus trabalhos, lavrará o **Termo Inicial de Fiscalização – TIF** com objetivo de condicionar os procedimentos necessários e o prazo de duração. Esse termo será lavrado em livros fiscais do sujeito passivo ou de forma avulsa com documentação devidamente autenticada (art. 196 do CTN).

Uma vez lavrado o **TIF**, dois importantes efeitos dele desencadeiam:

– **Finalização da denúncia espontânea (art. 138, parágrafo único, do CTN):** se já iniciado o procedimento de fiscalização, o devedor não mais poderá se beneficiar com a espontaneidade para se livrar do pagamento das multas;

– **Antecipação do prazo decadencial (art. 173, parágrafo único, do CTN):** o início da fiscalização reduz o também o termo inicial de contagem do prazo decadencial da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário, pois contará dessa fiscalização e não mais do primeiro dia do exercício financeiro subsequente.

Alguns sujeitos obtêm importantes informações em razão do seu ofício e, como consequência, estariam obrigadas a colaborar com a atividade da administração pública fiscal, fornecendo dados sobre bens e negócios de terceiros. Entre eles, destacam-se: tabeliães, escrivães, bancos, inventariantes, corretores, leiloeiros, dentre outros que a lei designar (art. 197 do CTN).

Por outro lado, esses sujeitos não estariam obrigados a prestarem informações sigilosas, quando seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão exigirem segredo (art. 197, parágrafo único, do CTN).

Como regra, os servidores da Fazenda Pública não poderão realizar divulgação de informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou terceiro, bem como o estado de seus negócios ou atividade (art. 198 do CTN).

ACESSO ÀS

Entretanto, algumas exceções serão aplicáveis, a saber: requisição de

INFORMAÇÕES

autoridade judiciária, solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, representações fiscais para fins penais, inscrições em dívida ativa da fazenda pública, parcelamento e moratória. Os intercâmbios dessas informações permanecerão sigilosas (art. 198, §§ 1º, 2º e 3º, do CTN).

As leis ou convênios poderão autorizar a prestação mútua de assistência na atividade de fiscalização pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mediante a permuta de informações (art. 199 do CTN). Ocorrendo necessidade de permutar informações com Estados estrangeiros, a União representará o Estado Nacional e efetuará tratados, acordos ou convênios para esse fim (art. 21, I, da CF e art. 199, parágrafo único, do CTN).

No múnus público de atividade de fiscalização, as autoridades públicas (federais, estaduais, distritais ou municipais) poderão requisitar auxílio da força pública de quaisquer das esferas (art. 200 do CTN).

INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

Quanto ao procedimento de inscrição em **Dívida Ativa**, sua constituição será alcançada pela regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular (art. 201 do CTN).

Uma vez superado o prazo para pagamento (vencimento do tributo ou finalização do prazo estabelecido em processo administrativo) sem efetivo recolhimento, a repartição pública (geralmente as Procuradorias) efetuarão a inscrição no livro da dívida ativa, lavrando-se a Certidão de Dívida Ativa – CDA.

Essa CDA será considerada título executivo extrajudicial (art. 784, IX, do NCPC) hábil a legitimar o ingresso da Execução fiscal, comportando presunção de certeza, liquidez e exigibilidade (art. 204 do CTN).

A presunção será do tipo **relativa**, podendo ser afastada por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite (art. 204, parágrafo único, do CTN).

A mera fluência dos juros de mora não retira a liquidez da CDA (art. 201, parágrafo único, do CTN) que deverá conter os seguintes elementos (art. 202 do CTN):

I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como,

sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV – a data em que foi inscrita;

V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito;

VI – a indicação do livro e da folha da inscrição.

Ocorrendo omissão ou erro em qualquer desses requisitos haverá nulidade da inscrição e do correspondente processo de cobrança, ressalvada a possibilidade de, até decisão de primeira instância judicial, serem sanados tais vícios (art. 203 do CTN).

CERTIDÕES

Para fins de emissão de **certidões**, encontraremos três diferentes espécies:

– **Positiva:** falamos da própria **CDA** que aponta a existência de débitos tributários vencidos e não quitados pelo sujeito passivo (art. 201 do CTN);

– **Negativa:** emitidas quando constatado que o sujeito passivo se encontra adimplente com suas obrigações tributárias. Será expedida no prazo de 10 (dez) dias, constados da entrada do requerimento na repartição (art. 205 do CTN);

– **Positiva com efeitos de negativa:** expedidas nas situações em que as existências dos débitos tributários ainda não venceram (vincendos), casos de penhora em sede de execução fiscal, bem como nas demais modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito (art. 206 do CTN).

Em situações emergenciais para evitar caducidade de direito, poderá ser dispensada prova de quitação dos tributos, respondendo todos os interessados por eventuais tributos inadimplidos (art. 207 do CTN).

Ademais, a emissão de certidão negativa com dolo ou fraude do servidor, acarretará sua responsabilização **pessoal/solidária** pelo crédito tributário e seus acréscimos, sem prejuízo das sanções penais e funcionais (art. 208 do CTN).

REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

No que concerne às **Repartições de Receitas Tributárias na Constituição**, precisamos compreender que a Carta Magna designou o dever de entes com maior competência tributária e incidência territorial repassassem parcela de suas arrecadações aos menores.

Nesse contexto, a doutrina separa as repartições em duas modalidades:

– **Diretas:** quando repassadas diretamente de um ente político para outro. Seriam os casos do IOF – Ouro (art. 153, § 5º, da CF), União aos Estados e Distrito Federal (art. 157, I e II, da CF), União aos Municípios (art. 158, I e II, da CF), Estados aos Municípios (art. 158, III e IV, da CF) e CIDE – Combustíveis (art. 159, III, § 4º, da CF).

– **Indiretas:** repasses realizados para específicos fundos criados para proteção e fomento de atividades sociais e econômicas. Divide-se em: fundos de participação dos Estados, Distrito Federal, Municípios e o setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I, da CF), bem como o Fundo de compensação das exportações (art. 159, II, da CF).

QUESTÕES

- 1. Prova: FGV – 2014 – Auditor – Prefeitura do Recife/PE.** Com referência à fiscalização tributária, assinale a afirmativa correta.
 - a) A autoridade administrativa pode requisitar força pública durante atividade fiscalizadora, mesmo que não tenha ocorrido fato definido em lei como crime.
 - b) O contribuinte deve conservar os livros e registros obrigatórios e facultativos da escrituração comercial e fiscal durante o prazo decadencial, para constituir o crédito tributário.
 - c) A autoridade administrativa pode examinar integralmente quaisquer livros, arquivos e registros dos contribuintes.
 - d) O termo de fiscalização integra o lançamento fiscal e constitui a data inaugural do prazo decadencial para a constituição do crédito fiscal.
 - e) Apenas a lei stricto sensu poderá autorizar permuta de informações e assistência recíproca entre as fazendas públicas.
- 2. Prova: CETRO – 2014 – Auditor – IF/PR.** Acerca da fiscalização tributária, em conformidade com o disposto no Código Tributário Nacional (CTN), assinale a alternativa correta.
 - a) A obrigação de manutenção dos livros contábeis é ilimitada, até mesmo por conta do valor histórico desses documentos.
 - b) Estão sujeitos à fiscalização tributária apenas livros comerciais de sujeitos passivos que efetivamente pagam tributos.
 - c) Estão sujeitos à fiscalização tributária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação.
 - d) Os síndicos de massa falida somente estão obrigados a prestar informações à autoridade administrativa mediante

autorização do Juízo Falimentar.

- e) A obrigatoriedade de fornecer informações ao Fisco não pode ser restringida por regras de sigilo em razão de profissão.

3. Prova: CESPE – 2015 – Juiz Federal – TRF 5ª Região. Um contribuinte deixou de recolher determinado tributo no prazo previsto em lei e, por isso, foi alvo de ação do fisco, que procedeu à lavratura de auto de infração cobrando o valor original do referido tributo com juros, correção monetária e multa pecuniária. No referido auto de infração, ficou concedido o prazo de vinte dias para que o contribuinte efetuasse o pagamento ou o impugnasse. Nessa situação hipotética,

- a) o valor cobrado pelo auto de infração constitui dívida ativa não tributária até a inscrição da referida dívida, na forma lei.
- b) o valor cobrado pelo fisco constitui dívida ativa não tributária, visto que admite prova em contrário.
- c) o débito constituído por meio de auto de infração corresponde a crédito público, no sentido que o direito financeiro c a essa expressão, podendo, por isso, ser cobrado judicialmente.
- d) durante o referido prazo de vinte dias, a inscrição de dívida ativa tributária estaria impossibilitada, haja vista que o prazo para pagamento ou impugnação não se teria esgotado.
- e) o débito apurado contra o contribuinte consolidou-se com a lavratura do auto de infração em dívida ativa tributária.

4. Prova: VUNESP – 2015 – Procurador – Prefeitura de Caieiras/SP. Assinale a alternativa correta no que respeita à Dívida Ativa Tributária.

- a) Constitui Dívida Ativa tributária a proveniente de crédito público de qualquer natureza, depois de esgotado o prazo fixado por decisão proferida em processo regular.
- b) A fluência de juros de mora, relativamente à Dívida Ativa, exclui a liquidez do crédito.
- c) A omissão de quaisquer dos requisitos exigidos para o termo de inscrição da Dívida Ativa, ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada, mediante correção da certidão nula, até decisão de segunda instância.
- d) A dívida regularmente inscrita goza de presunção absoluta de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.
- e) A presunção de certeza e liquidez da dívida regularmente inscrita é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

5. Prova: CONSULPLAN – 2015 – Titular de Serviços de Notas e de Registro – TJ/MG. Ajuizada uma execução fiscal e tendo sido constatada pela Fazenda Pública a existência de um erro material na Certidão de Dívida Ativa – CDA, de acordo com entendimento consolidado do STJ,

- a) tendo em vista que o erro não é meramente formal, não se admite a substituição da CDA.
- b) é admissível a substituição da CDA por parte da Fazenda Pública, mas desde que os embargos à execução não tenham sido julgados em primeira instância.
- c) caso não tenham sido propostos embargos à execução, é facultada à Fazenda Pública a substituição da CDA para alterar o sujeito passivo, desde que o prazo para embargos à execução seja reaberto.
- d) a Fazenda Pública pode substituir a CDA apenas até a interposição dos embargos à execução.

6. Prova: VUNESP – 2014 – Auditor – Prefeitura de São José do Rio Preto/SP. Tem os mesmos efeitos da certidão negativa aquela de que conste a existência de créditos,

- a) vencidos, desde que não estejam sendo discutidos em procedimento administrativo tributário.
- b) vencidos, desde que por decisão administrativa irreformável sejam considerados como devidos.

- c) em curso de execução fiscal, ainda que não tenha sido efetivada a penhora.
- d) que estejam sendo discutidos em ação judicial em curso e na qual tenha sido efetivado o depósito de seu montante integral.
- e) cuja exigibilidade não esteja suspensa.

7. Prova: CAIP-IMES – 2015 – Procurador – Consórcio Intermunicipal Grande ABC. Pertencem aos Municípios:

- a) o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.
- b) trinta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios.
- c) trinta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados.
- d) vinte por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

8. Prova: VUNESP – 2015 – Auditor – Prefeitura de São José dos Campos/SP. Em relação às transferências constitucionais que recebe de outros entes da federação, é correto afirmar que os municípios participam com:

- a) cinquenta por cento (50%) do produto da arrecadação do imposto cobrado pela União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados.
- b) vinte por cento (20%) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.
- c) vinte por cento (20%) do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, por meio do Fundo de Participação dos Municípios.
- d) vinte e cinco por cento (25%) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios.
- e) dez por cento (10%) do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, por meio do Fundo de Participação dos Municípios.

9. Prova: CONSULPLAN – 2015 – Titular de Serviços de Notas e de Registro – TJ/MG. Acerca da repartição de receitas tributárias, é correto afirmar,

- a) Quando o município recebe vinte e cinco por cento da arrecadação do Estado sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ocorre repartição indireta de receita tributária.
- b) Somente os impostos submetem-se à regra da repartição de receitas tributárias.
- c) As taxas instituídas e cobradas pela União devem ter um percentual repartido com os Estados.
- d) Os valores recebidos a partir da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados sujeitam-se a repartição indireta para os Estados, Distrito Federal e Municípios.

10. Prova: FCC – 2015 – Auditor – TCM/GO. De acordo com as regras de repartição de receitas tributárias constantes da Constituição Federal,

- a) pertencem aos Municípios 25% do produto da arrecadação do IPVA incidente sobre veículos automotores licenciados em seus territórios.
- b) pertencem aos Municípios 50% do produto da arrecadação do IR incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

- c) pertencem aos Municípios 50% do produto da arrecadação do ITR, relativamente aos imóveis neles situados, quando fiscalizado e cobrado pelos próprios Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.
- d) a União entregará 22,5% do produto da arrecadação do IPI ao Fundo de Participação dos Municípios e, no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano, entregará mais 1% do referido produto a esse mesmo fundo.
- e) pertencem aos Municípios 50% do produto da arrecadação do ITCMD, relativamente aos imóveis neles situados.

GABARITO FACILITADO

1. **Resposta: “letra a”.** Existindo embaraço a atividade de fiscalização exercida pelas autoridades fiscais, poderá ser requisitado força pública entre os entes, mesmo que não se trate de fato definido como crime (art. 200 do CTN). A manutenção dos livros obrigatórios deve ser feita até ocorrência do prazo prescricional (art. 195, parágrafo único, do CTN). A investigação deve ser feita em relação a atividade desenvolvida e não de forma desarrazoada pela autoridade administrativa (Súmula 439 do STF). O prazo decadencial se inicia, pela regra geral, no exercício financeiro seguinte aquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN). Leis e convênios podem dispor sobre permuta de informações (art. 199 do CTN).

2. **Resposta: “letra c”.** Nos termos da Súmula 439 do STF: “Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação”. A manutenção dos livros deve ser feita, ao menos, até a ocorrência da prescrição (art. 195, parágrafo único, do CTN). Os síndicos de massa falida estão obrigados a prestar informações para as autoridades administrativas, podendo ser limitada em casos de sigilo profissional (art. 197, VI e parágrafo único, do CTN).

3. **Resposta: “letra d”.** Considerando a ainda existência de prazo para pagamento ou impugnação, a dívida ainda não pode ser inscrita (art. 201 do CTN).

4. **Resposta: “letra e”.** A presunção de certeza e liquidez da dívida tributária será apenas relativa, podendo ser afastada por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite (art. 104, parágrafo único, do CTN). A dívida tributária tem origem em crédito dessa natureza, não excluindo sua liquidez pela incidência dos juros (art. 201 do CTN) e a omissão de quaisquer de seus elementos pode ser sanada até decisão de 1ª instância (art. 203 do CTN).

5. **Resposta: “letra b”.** Nos termos da Súmula 392 do STJ: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.

6. **Resposta: “letra d”.** Terá o mesmo efeito que uma certidão negativa, aquela que aponte a existência de depósito de montante integral em ação judicial que se discute sua exigibilidade. Trata-se da certidão positiva com efeitos de negativa pela suspensão da exigibilidade do crédito (art. 206 do CTN).

7. **Resposta: “letra a”.** Aos municípios pertencerá os valores arrecadados com o IR incidente na fonte sobre rendimento pagos por eles, suas autarquias e fundações (art. 158, I, da CF).

8. **Resposta: “letra a”.** A União entregará aos respectivos municípios 50% do valor arrecadado com o ITR sobre área rur de seus territórios, salvo se a própria municipalidade realizar a arrecadação, ocasião em que ficará com a integralidade (art. 158, II, do CTN).
-
9. **Resposta: “letra d”.** O IPI se sujeita a repartição indireta com os Estados, Distrito Federal e Municípios por meio da manutenção dos fundos de participação (art. 159, I, do CTN).
-
10. **Resposta: “letra d”.** Aplicando-se a integralidade da redação constitucional, a União entregará 22,5% do produto da arrecadação do IPI ao Fundo de Participação dos Municípios e, no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano, entregará mais 1% do referido produto a esse mesmo fundo (art. 159, I, “b”, “e”, da CF).
-

-
- ¹ O regulamento foi realizado pelo Decreto 4.489/2002, prevendo a existência de investigação e manutenção do sigilo por parte dos servidores e autoridades públicas.
- ² Recorde-se que não será possível a configuração de crime contra a ordem tributária antes da constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento (Súmula Vinculante 24).
- ³ Existido discussão quanto à restituição de valores recolhidos pelos Estados e DF a competência de processamento será da Justiça Estadual. Nesse sentido, aduz a Súmula 447 do STJ: “Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores”.

SÚMULAS FACILITADAS

Ao longo desta obra realizamos constante menção as mais importantes jurisprudências que envolvem os temas do direito tributário. Alguns desses temas, diante da relevância e repetição, passaram a externar o teor de específicas súmulas dos tribunais superiores.

A depender do nível da seleção a que se submeta o leitor, a exigência de tais súmulas se mostra vital, exigindo sua análise contextualizada e também individualizada.

Reiterando o cabimento, aqui abordaremos de forma facilitada as súmulas mais importantes do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, relacionados à esfera tributária, separadamente por temas.

Aproveitem.

ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

IMPOSTOS FEDERAIS

➤ Imposto sobre Importação (II)

Súmula 89 do STF. Estão isentas do imposto de importação frutas importadas da Argentina, do Chile, da Espanha e de Portugal, enquanto vigentes os respectivos acordos comerciais.

Súmula 534 do STF. O imposto de importação sobre o extrato alcoólico de malte, como matéria-prima para fabricação de “whisky”, incide à base de 60%, desde que desembarcado antes do decreto-lei 398, de 30/12/1968.

Súmula 582 do STF. É constitucional a resolução 640/1969, do conselho de política aduaneira, que reduziu a alíquota do imposto de importação para a soda cáustica, destinada a zonas de difícil distribuição e abastecimento.

Súmula 50 do STJ. O adicional de tarifa portuária incide apenas nas operações realizadas com mercadorias importadas ou exportadas, objeto do comércio de navegação de longo curso.

➤ Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (IR)

Súmula 93 do STF. Não está isenta do imposto de renda a atividade profissional do arquiteto.

- Súmula 94 do STF.** É competente a autoridade alfandegária para o desconto, na fonte, do imposto de renda correspondente às comissões dos despachantes aduaneiros.
- Súmula 584 do STF.** Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.¹
- Súmula 585 do STF.** Não incide o imposto de renda sobre a remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil.
- Súmula 586 do STF.** Incide imposto de renda sobre os juros remetidos para o exterior, com base em contrato de mútuo.
- Súmula 587 do STF.** Incide imposto de renda sobre o pagamento de serviços técnicos contratados no exterior e prestados no Brasil.
- Súmula 125 do STJ.** O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito a incidência do imposto de renda.
- Súmula 136 do STJ.** O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda.
- Súmula 184 do STJ.** A microempresa de representação comercial é isenta do imposto de renda.
- Súmula 215 do STJ.** A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.
- Súmula 262 do STJ.** Incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.
- Súmula 386 do STJ.** São isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional.
- Súmula 447 do STJ.** Os estados e o distrito federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores.
- Súmula 463 do STJ.** Incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo.
- Súmula 498 do STJ.** Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.
- Súmula 556 do STJ.** É indevida a incidência de Imposto de Renda sobre o valor da complementação de aposentadoria pago por entidade de previdência privada e em relação ao resgate de contribuições recolhidas para referidas entidades patrocinadoras no período de 1º/1/1989 a 31/12/1995, em razão da isenção concedida pelo artigo 6º, VII, b, da Lei 7.713/1988, na redação anterior à que lhe foi dada pela Lei 9.250/1995.

➤ **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**

- Súmula 591 do STF.** A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.
- Súmula 411 do STJ.** É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do fisco.
- Súmula 494 do STJ.** O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.
- Súmula 495 do STJ.** A aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditamento de IPI.

➤ **Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)**

- Súmula 664 do STF.** É inconstitucional o inciso v do art. 1º da Lei 8.033/1990, que instituiu a incidência do imposto nas operações de crédito, câmbio e seguros (IOF) sobre saques efetuados em caderneta de poupança.
- Súmula 185 do STJ.** Nos depósitos judiciais, não incide o imposto sobre operações financeiras.

➤ **Imposto Territorial Rural (ITR)**

Súmula 139 do STJ. Cabe à procuradoria da fazenda nacional propor execução fiscal para cobrança de credito relativo ao ITR.

IMPOSTOS ESTADUAIS

➤ **Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)**

Súmula 112 do STF. O imposto de transmissão “causa mortis” é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

Súmula 113 do STF. O imposto de transmissão “causa mortis” é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

Súmula 114 do STF. O imposto de transmissão “causa mortis” não é exigível antes da homologação do cálculo.

Súmula 115 do STF. Sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do juiz, não incide o imposto de transmissão “causa mortis”.

Súmula 328 do STF. É legítima a incidência do imposto de transmissão “inter vivos” sobre a doação de imóvel.

Súmula 331 do STF. É legítima a incidência do imposto de transmissão “causa mortis” no inventário por morte presumida.

Súmula 435 do STF. O imposto de transmissão “causa mortis” pela transferência de ações é devido ao estado em que tem sede a companhia.

Súmula 590 do STF. Calcula-se o imposto de transmissão “causa mortis” sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.

➤ **Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**

Súmula Vinculante 30. É inconstitucional lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS pertencente aos municípios.

Súmula Vinculante 32. O ICMS não incide sobre a alienação de salvados de sinistros pelas seguradoras.

Súmula Vinculante 48. Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Súmula 117 do STF. A lei estadual pode fazer variar a alíquota do imposto de vendas e consignações em razão da espécie do produto.

Súmula 536 do STF. São objetivamente imunes ao imposto sobre circulação de mercadorias os “produtos industrializados”, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar.

Súmula 541 do STF. O imposto sobre vendas e consignações não incide sobre a venda ocasional de veículos e equipamentos usados, que não se insere na atividade profissional do vendedor, e não é realizada com o fim de lucro, sem caráter, pois, de comercialidade.

Súmula 569 do STF. É inconstitucional a discriminação de alíquotas do imposto de circulação de mercadorias nas operações interestaduais, em razão de o destinatário ser, ou não, contribuinte.

Súmula 571 do STF. O comprador de café ao IBC, ainda que sem expedição de nota fiscal, habilita-se, quando da comercialização do produto, ao crédito do ICM que incidiu sobre a operação anterior.

Súmula 572 do STF. No cálculo do imposto de circulação de mercadorias devido na saída de mercadorias para o exterior, não se incluem fretes pagos a terceiros, seguros e despesas de embarque.

Súmula 573 do STF. Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas,

utensílios e implementos a título de comodato.

Súmula 575 do STF. À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALAC), estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional.

Súmula 576 do STF. É lícita a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre produtos importados sob o regime da alíquota “zero”.

Súmula 577 do STF. Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador.

Súmula 579 do STF. A cal virgem e a hidratada estão sujeitas ao imposto de circulação de mercadorias.

Súmula 660 do STF. Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.²

Súmula 661 do STF. Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Súmula 662 do STF. É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete.

Súmula 20 do STJ. A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.

Súmula 49 do STJ. Na exportação de café em grão, não se inclui na base de cálculo do ICM a quota de contribuição, a que e refere o art. 2º do Decreto-Lei 2.295, de 21.11.86.

Súmula 68 do STJ. A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

Súmula 71 do STJ. O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM.

Súmula 80 do STJ. A taxa de melhoramento dos portos não se inclui na base de cálculo do ICMS.

Súmula 87 do STJ. A isenção do ICMS relativa a rações balanceadas para animais abrange o concentrado e o suplemento.

Súmula 94 do STJ. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.

Súmula 95 do STJ. A redução da alíquota do imposto sobre produtos industrializados ou do imposto de importação não implica redução do ICMS.

Súmula 129 do STJ. O exportador adquire o direito de transferência de crédito do ICMS quando realiza a exportação do produto e não ao estocar a matéria-prima.

Súmula 135 do STJ. O ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes.³

Súmula 155 do STJ. O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio.

Súmula 163 do STJ. O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.

Súmula 166 do STJ. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Súmula 198 do STJ. Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS.

Súmula 237 do STJ. Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS.

Súmula 334 do STJ. O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet.

Súmula 350 do STJ. O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.

Súmula 391 do STJ. O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.

Súmula 395 do STJ. O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal.

Súmula 431 do STJ. É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

Súmula 432 do STJ. As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas

como insumos em operações interestaduais.

Súmula 433 do STJ. O produto semielaborado, para fins de incidência de ICMS, é aquele que preenche cumulativamente os três requisitos do art. 1º da Lei Complementar n. 65/1991.

Súmula 457 do STJ. Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS.

Súmula 509 do STJ. É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

➤ **Imposto sobre a propriedade de Veículos Automotores (IPVA)**

Súmula 585 do STJ. A responsabilidade solidária do ex-proprietário, prevista no art. 134 do Código de Trânsito Brasileiro – CTB, não abrange o IPVA incidente sobre o veículo automotor, no que se refere ao período posterior à sua alienação.

IMPOSTOS MUNICIPAIS

➤ **Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)**

Súmula 539 do STF. É constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.

Súmula 583 do STF. O promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano.

Súmula 589 do STF. É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

Súmula 668 do STF. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da emenda constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Súmula 160 do STJ. É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

Súmula 397 do STJ. O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.

Súmula 399 do STJ. Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

➤ **Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)**

Súmula 108 do STF. É legítima a incidência do imposto de transmissão “inter vivos” sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação e não da promessa, na conformidade da legislação local.

Súmula 110 do STF. O imposto de transmissão “inter vivos” não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno.

Súmula 111 do STF. É legítima a incidência do imposto de transmissão “inter vivos” sobre a restituição, ao antigo proprietário, de imóvel que deixou de servir à finalidade da sua desapropriação.

Súmula 326 do STF. É legítima a incidência do imposto de transmissão “inter vivos” sobre a transferência do domínio útil.

Súmula 329 do STF. O imposto de transmissão “inter vivos” não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária.

Súmula 470 do STF. O imposto de transmissão “inter vivos” não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocamente, pelo promitente comprador, mas sobre o valor do que tiver sido construído antes da promessa de venda.

Súmula 656 do STF. É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis.

➤ **Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)**

Súmula Vinculante 31. É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis

Súmula 588 do STF. O imposto sobre serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários.

Súmula 663 do STF. Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição.

Súmula 156 do STJ. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

Súmula 167 do STJ. O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, e prestação de serviço, sujeitando-se apenas a incidência do ISS.

Súmula 274 do STJ. O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.

Súmula 424 do STJ. É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL nº 406/1968 e à LC nº 56/1987.

Súmula 524 do STJ. No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra.

➤ **Taxas**

Súmula Vinculante 12. A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal.

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.

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.

Súmula Vinculante 41. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

Súmula 126 do STF. É inconstitucional a chamada taxa de aguardente, do instituto do açúcar e do álcool.

Súmula 128 do STF. É indevida a taxa de assistência médica e hospitalar das instituições de previdência social.

Súmula 130 do STF. A taxa de despacho aduaneiro (art. 66 da Lei 3244, de 14/8/1957) continua a ser exigível após o Decreto Legislativo 14, de 25/8/1960, que aprovou alterações introduzidas no acordo geral sobre tarifas aduaneiras e comércio (GATT).

Súmula 131 do STF. A taxa de despacho aduaneiro (art. 66 da Lei 3244, de 14/8/1957) continua a ser exigível após o Decreto Legislativo 14, de 25/8/1960, mesmo para as mercadorias incluídas na vigente lista III do acordo geral sobre tarifas aduaneiras e comércio (GATT).

Súmula 132 do STF. Não é devida a taxa de previdência social na importação de amianto bruto ou em fibra.

Súmula 133 do STF. Não é devida a taxa de despacho aduaneiro na importação de fertilizantes e inseticidas.

Súmula 135 do STF. É inconstitucional a taxa de eletrificação de Pernambuco.

Súmula 136 do STF. É constitucional a taxa de estatística da Bahia.

Súmula 137 do STF. A taxa de fiscalização da exportação incide sobre a bonificação cambial concedida ao exportador.

Súmula 138 do STF. É inconstitucional a taxa contra fogo, do estado de minas gerais, incidente sobre prêmio de seguro contra fogo.

Súmula 140 do STF. Na importação de lubrificantes é devida a taxa de previdência social.

Súmula 141 do STF. Não incide a taxa de previdência social sobre combustíveis.

Súmula 302 do STF. Está isenta da taxa de previdência social a importação de petróleo bruto.

Súmula 308 do STF. A taxa de despacho aduaneiro, sendo adicional do imposto de importação, não incide sobre borracha importada com isenção daquele imposto.

Súmula 545 do STF. Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.

Súmula 549 do STF. A taxa de bombeiros do estado de Pernambuco é constitucional, revogada a Súmula 274.

Súmula 551 do STF. É inconstitucional a taxa de urbanização da Lei 2320, de 20/12/1961, instituída pelo município de porto alegre, porque seu fato gerador é o mesmo da transmissão imobiliária.

Súmula 595 do STF. É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural.

Súmula 665 do STF. É constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela Lei 7.940/1989.

Súmula 667 do STF. Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa.

Súmula 670 do STF. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

➤ **Empréstimos Compulsórios**

Súmula 418 do STF. O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária.⁴

➤ **Contribuições Especiais**

Súmula Vinculante 40. A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição Federal, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.

Súmula Vinculante 53. A competência da Justiça do Trabalho prevista no art. 114, VIII, da CF, alcança a execução de ofício das contribuições previdenciárias relativas ao objeto da condenação constante das sentenças que proferir e acordos por ela homologados.

Súmula 241 do STF. A contribuição previdenciária incide sobre o abono incorporado ao salário.

Súmula 466 do STF. Não é inconstitucional a inclusão de sócios e administradores de sociedades e titulares de firmas individuais como contribuintes obrigatórios da previdência social.

Súmula 467 do STF. A base do cálculo das contribuições previdenciárias, anteriormente à vigência da lei orgânica da previdência social, é o salário mínimo mensal, observados os limites da Lei 2.755/1956.

Súmula 516 do STF. A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei n. 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis ns. 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS.

Súmula 658 do STF. São constitucionais os arts. 7º da Lei 7.787/1989 e 1º da Lei 7.894/1989 e da Lei 8.147/1990, que majoraram a alíquota do FINSOCIAL, quando devida a contribuição por empresas dedicadas exclusivamente à prestação de serviços.

Súmula 659 do STF. É legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.

Súmula 666 do STF. A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.

Súmula 688 do STF. É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário.

Súmula 732 do STF. É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a carta de 1969, seja sob a constituição federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/1996.

Súmula 396 do STJ. A confederação nacional da agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural.

Súmula 423 do STJ. A contribuição para financiamento da seguridade social – COFINS – incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis.

Súmula 425 do STJ. A retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo simples.

Súmula 458 do STJ. A contribuição previdenciária incide sobre a comissão paga ao corretor de seguros.

Súmula 499 do STJ. As empresas prestadoras de serviços estão sujeitas às contribuições ao Sesc e Senac, salvo se integradas noutro serviço social.

➤ Limitações ao Poder de Tributar: Princípios e Imunidades

Súmula Vinculante 50. Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Súmula Vinculante 52. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

Súmula 66 do STF. É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.

Súmula 67 do STF. É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro.

Súmula 73 do STF. A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, “a”, da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais. (Dispositivo referente à CF/46 – correspondente ao art. 150, VI, “a”, § 2º, CF/88).

Súmula 75 do STF. Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão “inter vivos”, que é encargo do comprador.

Súmula 76 do STF. As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, “a”, Constituição Federal (Dispositivo referente à CF/46 – correspondente ao art. 150, VI, CF/88).⁵

Súmula 324 do STF. A imunidade do art. 31, V, da constituição federal não compreende as taxas. (Dispositivo referente à CF/46 – correspondente ao art. 150, VI, CF/88).

Súmula 336 do STF. A imunidade da autarquia financiadora, quanto ao contrato de financiamento, não se estende à compra e venda entre particulares, embora constantes os dois atos de um só instrumento.

Súmula 553 do STF. O adicional ao frete para renovação da marinha mercante (AFRMM) é contribuição Parafiscal, não sendo abrangido pela imunidade prevista na letra “d”, III, do art. 19 da Constituição Federal. (Dispositivo referente à EC nº 1/69 – correspondente ao art. 150, VI, “d”, CF/88).

Súmula 615 do STF. O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da constituição federal) não se aplica à revogação de isenção do ICMS. (Dispositivo referente à EC nº 1/69 – sem correspondente na CF/88).

Súmula 657 do STF. A imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

Súmula 669 do STF. Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Súmula 724 do STF. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Súmula 730 do STF. A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, “c”, da constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.

➤ **Isenção Tributária**

Súmula 134 do STF. A isenção fiscal para a importação de frutas da argentina compreende a taxa de despacho aduaneiro e a taxa de previdência social.

Súmula 142 do STF. Não é devida a taxa de previdência social sobre mercadorias isentas do imposto de importação.

Súmula 437 do STF. Está isenta da taxa de despacho aduaneiro a importação de equipamento para a indústria automobilística, segundo plano aprovado, no prazo legal, pelo órgão competente.

Súmula 544 do STF. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

Súmula 550 do STF. A isenção concedida pelo art. 2º da Lei 1.815/1953, às empresas de navegação aérea não compreende a taxa de melhoramento de portos, instituída pela Lei 3.421/1958.

Súmula 580 do STF. A isenção prevista no art. 13, parágrafo único, do Decreto-lei 43/1966, restringe-se aos filmes cinematográficos.

➤ **Processo Tributário**

Súmula Vinculante 21. É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo

Súmula Vinculante 28. É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

Súmula 71 do STF. Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.⁶

Súmula 239 do STF. Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

Súmula 546 do STF. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte “de jure” não recuperou do contribuinte “de facto” o “quantum” respectivo.

Súmula 162 do STJ. Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.

Súmula 188 do STJ. Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença.

Súmula 212 do STJ. A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória

Súmula 213 do STJ. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

Súmula 314 do STJ. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.

Súmula 373 do STJ. É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo.

Súmula 392 do STJ. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

Súmula 393 do STJ. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

Súmula 394 do STJ. É admissível, em embargos à execução, compensar os valores de imposto de renda retidos indevidamente na fonte com os valores restituídos apurados na declaração anual.

- Súmula 406 do STJ.** A Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhorado por precatório.
- Súmula 409 do STJ.** Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, § 5º, do CPC).
- Súmula 414 do STJ.** A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades.
- Súmula 447 do STJ.** Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores.
- Súmula 460 do STJ.** É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte.
- Súmula 461 do STJ.** O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.
- Súmula 464 do STJ.** A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.
- Súmula 515 do STJ.** A reunião de execuções fiscais contra o mesmo devedor constitui faculdade do Juiz.
- Súmula 521 do STJ.** A legitimidade para a execução fiscal de multa pendente de pagamento imposta em sentença condenatória é exclusiva da Procuradoria da Fazenda Pública.
- Súmula 523 do STJ.** A taxa de juros de mora incidente na repetição de indébito de tributos estaduais deve corresponder à utilizada para cobrança do tributo pago em atraso, sendo legítima a incidência da taxa Selic, em ambas as hipóteses, quando prevista na legislação local, vedada sua cumulação com quaisquer outros índices.
- Súmula 553 do STJ.** Nos casos de empréstimo compulsório sobre o consumo de energia elétrica, é competente a Justiça estadual para o julgamento de demanda proposta exclusivamente contra a Eletrobrás. Requerida a intervenção da União no feito após a prolação de sentença pelo juízo estadual, os autos devem ser remetidos ao Tribunal Regional Federal competente para o julgamento da apelação se deferida a intervenção.
- Súmula 558 do STJ.** Em ações de execução fiscal, a petição inicial não pode ser indeferida sob o argumento da falta de indicação do CPF e/ou RG ou CNPJ da parte executada.
- Súmula 559 do STJ.** Em ações de execução fiscal, é desnecessária a instrução da petição inicial com o demonstrativo de cálculo do débito, por tratar-se de requisito não previsto no artigo 6º da Lei 6.830/1980.
- Súmula 583 do STJ.** O arquivamento provisório previsto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, dirigido aos débitos inscritos como dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, não se aplica às execuções fiscais movidas pelos conselhos de fiscalização profissional ou pelas autarquias federais.

➤ **Diversos Temas**

- Súmula Vinculante 8.** São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.
- Súmula Vinculante 24.** Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.
- Súmula 69 do STF.** A constituição estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais.
- Súmula 70 do STF.** É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.
- Súmula 323 do STF.** É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.
- Súmula 439 do STF.** Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação.
- Súmula 469 do STF.** A multa de cem por cento, para o caso de mercadoria importada irregularmente, é calculada à base do custo de câmbio da categoria correspondente.
- Súmula 542 do STF.** Não é inconstitucional a multa instituída pelo Estado-membro, como sanção pelo retardamento do início ou da ultimação do inventário.

Súmula 547 do STF. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Súmula 563 do STF. O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no art. 9º, inciso I, da Constituição Federal (Dispositivo referente à EC nº 1/69 – sem correspondente na CF/88).

Súmula 100 do STJ. É devido o adicional ao frete para renovação da marinha mercante na importação sob o regime de benefícios fiscais a exportação (BEFIEX).

Súmula 112 do STJ. O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.

Súmula 353 do STJ. As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS.

Súmula 355 do STJ. É válida a notificação do ato de exclusão do programa de recuperação fiscal do REFIS pelo diário oficial ou pela internet.

Súmula 360 do STJ. O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Súmula 430 do STJ. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Súmula 435 do STJ. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Súmula 436 do STJ. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Súmula 437 do STJ. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário superior a quinhentos mil reais para opção pelo REFIS pressupõe a homologação expressa do comitê gestor e a constituição de garantia por meio do arrolamento de bens.

Súmula 446 do STJ. Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.

Súmula 448 do STJ. A opção pelo simples de estabelecimentos dedicados às atividades de creche, pré-escola e ensino fundamental é admitida somente a partir de 24/10/2000, data de vigência da Lei n. 10.034/2000.

Súmula 497 do STJ. Os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem.

Súmula 554 do STJ. Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

Súmula 555 do STJ. Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do artigo 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Súmula 569 do STJ. Na importação, é indevida a exigência de nova certidão negativa de débito no desembaraço aduaneiro, se já apresentada a comprovação da quitação de tributos federais quando da concessão do benefício relativo ao regime de drawback.

Súmula 560 do STJ. A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do artigo 185-A do CTN, pressupõe o esgotamento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran.

-
- ¹ Precedentes do Supremo Tribunal Federal relativizam a aplicação desta súmula (RE 244.003/SC, RE 592.396/SP, RE 183.130/PR).
 - ² Entendimento superado em face da previsão estampada no art. 155, § 2º, X, “a”, da CF/1988 (acrescentado pela EC 42/2003).
 - ³ Súmula aplicável aos casos de filmes e videoteipes sob encomenda, pois nesses incidirá exclusivamente o ISSQN – Súmula 662 do STF (REsp 1.019.453/RS).
 - ⁴ Precedente do Supremo Tribunal Federal passou a adotar natureza jurídica de tributo (RE 111.954/PR).
 - ⁵ Precedentes do Supremo Tribunal Federal passaram a estender à imunidade às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, desde que prestadoras de serviços públicos (RE 638.315/BA, RE 601.392/PR, ACO 765/RJ).
 - ⁶ Entendimento superado. Vide Súmula 546 do STF.

BIBLIOGRAFIA

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. São Paulo: Método, 2015.
- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito tributário na Constituição e no STF*. São Paulo: Método, 2014.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Como se preparar para o Exame de Ordem – Tributário*. São Paulo: Método, 2010. vol. 4.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BELTÃO, Irapuã. *Curso de direito tributário*. São Paulo, Atlas, 2014.
- BORBA, Cláudio. *Direito tributário*. São Paulo: Método, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2014.
- _____. *Interpretação do Sistema Tributário Nacional e o STF*. São Paulo: Atlas, 2013.
- FABRETTI, Láudio Camargo. *Direito tributário aplicado*. São Paulo: Atlas, 2012.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Atlas, 2014.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional – anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. São Paulo: Atlas, 2014.
- _____. *Direito tributário nas súmulas do STF e STJ*. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. *Processo tributário*. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998.

MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015.

NOVAIS, Rafael. *Descomplicando direito tributário*. Recife: Armador, 2015.

_____; SALDANHA, Rafael. *Passe na OAB 2ª Fase FGV – Completação – Prática tributária*. São Paulo: Saraiva, 2016.

ROCHA, João Marcelo. *Direito tributário*. São Paulo: Método, 2013.

SABBAG, Eduardo. *Direito tributário essencial*. São Paulo: Método, 2015.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

YAMASHITA, Douglas. *Direito tributário: uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014.