SÉRIE RESUMO
1.ª FASE
OAB

Mais de 500.000 exemplares vendidos

Robinson Sakiyama Barreirinhas

Como se preparar para o

EXAME DE ORDEM

4 Tributário

2014

CONTEÚDO MAIS COMPLETO DO MERCADO

- Teoria sistematizada e resumida
- Questões oficiais ao final dos capítulos
- Abordagem completa dos temas cobrados no exame

Coordenação
Vauledir Ribeiro Santos

gen | EDITORA MÉTODO

Como se preparar para o

EXAME DE ORDEM

4 Tributário

abdr
Respeite o direito autoral



O GEN | Grupo Editorial Nacional reúne as editoras Guanabara Koogan, Santos, Roca, AC Farmacêutica, Forense, Método, LTC, E.P.U. e Forense Universitária, que publicam nas áreas científica, técnica e profissional.

Essas empresas, respeitadas no mercado editorial, construíram catálogos inigualáveis, com obras que têm sido decisivas na formação acadêmica e no aperfeiçoamento de várias gerações de profissionais e de estudantes de Administração, Direito, Enfermagem, Engenharia, Fisioterapia, Medicina, Odontologia, Educação Física e muitas outras ciências, tendo se tornado sinônimo de seriedade e respeito.

Nossa missão é prover o melhor conteúdo científico e distribuí-lo 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, sem comprometer o crescimento contínuo e a rentabilidade do grupo.

SÉRIE RESUMO
1.ª FASE
OAB

Robinson Sakiyama Barreirinhas

Como se preparar para o

EXAME DE ORDEM

4 Tributário

11.ª edição

gen | EDITORA MÉTODO

SÃO PAULO

■ A EDITORA MÉTODO 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). Os vícios relacionados à atualização da obra, aos conceitos doutrinários, às concepções ideológicas e referências indevidas são de responsabilidade do autor e/ou atualizador.

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 © 2014 *by*
EDITORA MÉTODO LTDA.
Uma editora integrante do GEN | Grupo Editorial Nacional
Rua Dona Brígida, 701, Vila Mariana – 04111-081 – São Paulo – SP
Tel.: (11) 5080-0770 / (21) 3543-0770 – Fax: (11) 5080-0714
metodo@grupogen.com.br | www.editorametodo.com.br

■ Capa: Danilo Oliveira

■ Produção Digital: Geethik

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

Barreirinhas, Robinson Sakiyama

Como se preparar para o Exame de Ordem, 1.ª fase : tributário / Robinson Sakiyama Barreirinhas; coordenador Vauledir Ribeiro Santos. – 11.ª ed. – Rio de Janeiro : Forense ; São Paulo : MÉTODO, 2014.

(Resumo: v. 4)

Bibliografia
ISBN 978-85-309-5417-8

1. Ordem dos Advogados do Brasil - Exames. 2. Direito tributário - Brasil - Problemas, questões, exercícios. I. Santos, Vauledir Ribeiro. II. Título. III. Série.

08-5355

CDU:
34:351.713(81)

À minha esposa querida, *Magally*,
que tanta alegria me dá.

NOTA À SÉRIE

É com enorme satisfação que apresentamos aos candidatos ao Exame da OAB a *Série Resumo: como se preparar para o Exame de Ordem – 1.ª fase*, composta por quinze volumes, a saber: Constitucional, Comercial, Administrativo, Tributário, Penal, Processo Penal, Civil, Processo Civil, Trabalho, Ética Profissional, Ambiental, Internacional, Consumidor, Leis Penais Especiais e Direitos Humanos.

Esta série é mais um grande passo na conquista de nosso sonho de oferecer aos candidatos ao Exame de Ordem um material sério para uma preparação completa e segura.

Sonho esse que teve início com a primeira edição de *Como se preparar para o Exame de Ordem – 1.ª e 2.ª fases*, prontamente acolhido pelo público, hoje com mais de 100.000 exemplares vendidos, trabalho que se firmou como o guia completo de como se preparar para as provas. Mais adiante, lançamos a série *Como se preparar para a 2.ª fase do Exame de Ordem*, composta, atualmente, por seis livros – *opção PENAL, CIVIL, TRABALHO, TRIBUTÁRIO, CONSTITUCIONAL e TÉCNICAS DE REDAÇÃO APLICADAS À PEÇA PROFISSIONAL* –, obras que também foram muito bem recebidas por aqueles que se preparam para a prova prática nas respectivas áreas.

A série tem como objetivo apresentar ao candidato o conteúdo exigível, estritamente necessário, para aprovação na 1.ª fase do Exame de Ordem, numa linguagem clara e objetiva.

Para tanto, foi elaborada por professores especialmente selecionados para este mister, e estudiosos do tema Exame de Ordem, que acompanham constantemente as tendências e as peculiaridades dessa prova.

Os livros trazem, ao final de cada capítulo, questões pertinentes ao tema exposto, selecionadas de exames oficiais, para que o candidato possa avaliar o grau de compreensão e o estágio de sua preparação.

Vauledir Ribeiro Santos
(vauledir@grupogen.com.br)

Nota da Editora: o Acordo Ortográfico foi aplicado integralmente nesta obra.

SUMÁRIO

1. TRIBUTO – DEFINIÇÃO E ESPÉCIES

1.1 Definição de tributo

1.1.1 Prestação pecuniária compulsória

1.1.2 Prestação que não constitua sanção de ato ilícito

1.1.3 Prestação instituída em lei

1.1.4 Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

1.2 Espécies de tributo

1.2.1 Da natureza do tributo

1.2.2 Impostos

1.2.3 Taxas

1.2.4 Preços públicos e tarifas

1.2.5 Contribuição de melhoria

1.2.6 Empréstimo compulsório

1.2.7 Contribuições especiais

1.2.7.1 Contribuições sociais

1.2.7.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE

1.2.7.3 Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas

1.2.7.4 Contribuição municipal para custeio do serviço de iluminação pública

1.3 Tabela resumo das espécies tributárias

1.4 Questões

2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1 Definição
2.2 Classificações das competências
2.3 Conflito de competência
2.4 O simples nacional (“Supersimples”)
2.5 Sujeição ativa
2.6 Repartição das receitas tributárias
2.7 As competências de cada ente federado
2.8 Questões

3. PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO E IMUNIDADES

3.1 Princípios
3.2 Princípio da legalidade
3.3 Princípio da igualdade ou isonomia
3.4 Princípio da irretroatividade
3.5 Princípio da anterioridade anual
3.6 Princípio da anterioridade nonagesimal
3.7 Princípio do não confisco
3.8 Princípio da liberdade de tráfego de pessoas e bens
3.9 Princípio da uniformidade territorial
3.10 Princípio da não diferenciação tributária
3.11 Princípios específicos de impostos
3.12 Imunidades
3.13 Questões

4. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – FONTES

4.1 Introdução
4.2 Leis ordinárias e complementares
4.3 Medidas provisórias
4.4 Tratados e convenções internacionais
4.5 Resoluções do Senado

4.6 Decretos
4.7 Normas complementares
4.8 Questões

5. VIGÊNCIA, APLICAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO

5.1 Vigência da legislação
5.2 Aplicação da legislação
5.3 Interpretação e integração da legislação
5.4 Questões

6. OBRIGAÇÃO, FATO GERADOR, CRÉDITO E LANÇAMENTO

6.1 Obrigação tributária e fato gerador
6.2 Crédito tributário e lançamento
6.3 Modalidades de lançamento tributário
6.3.1 Lançamento de ofício
6.3.2 Lançamento por declaração
6.3.3 Lançamento por homologação
6.4 Garantias e privilégios do crédito tributário
6.5 Questões

7. SUJEIÇÃO PASSIVA

7.1 Definição
7.2 Contribuinte
7.3 Solidariedade
7.4 Capacidade tributária
7.5 Domicílio tributário
7.6 Responsabilidade tributária
7.6.1 Introdução
7.6.2 Responsabilidade dos sucessores
7.6.3 Responsabilidade de terceiros
7.6.4 Responsabilidade por infrações

7.7 Questões

8. SUSPENSÃO, EXTINÇÃO E EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

8.1 Introdução

8.2 Suspensão

8.2.1 Moratória e parcelamento

8.2.2 Depósito

8.2.3 Reclamações e recursos administrativos

8.2.4 Concessão de medida liminar ou tutela antecipada

8.3 Extinção

8.3.1 Pagamento, ação consignatória e ação de repetição do indébito

8.3.2 Compensação

8.3.3 Transação

8.3.4 Remissão

8.3.5 Decadência

8.3.6 Prescrição

8.3.7 Conversão do depósito em renda

8.3.8 Pagamento antecipado e homologação

8.3.9 Consignação em pagamento

8.3.10 Decisão administrativa e decisão judicial

8.3.11 Dação de bens imóveis em pagamento

8.4 Exclusão

8.4.1 Isenção

8.4.2 Anistia

8.5 Questões

9. IMPOSTOS EM ESPÉCIE

9.1 Impostos da União

9.1.1 Imposto de Importação (II)

9.1.2 Imposto de Exportação (IE)

9.1.3 Imposto sobre Renda e proventos de qualquer natureza (IR)

9.1.4 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
9.1.5 Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos de crédito e valores mobiliários (IOF)
9.1.6 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
9.2 Impostos Estaduais
9.2.1 Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD)
9.2.2 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS)
9.2.3 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
9.3 Impostos municipais
9.3.1 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
9.3.2 Imposto sobre a Transmissão *inter vivos* de Bens Imóveis e direitos a eles relativos (ITBI)
9.3.3 Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS)
9.4 Questões

10. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

10.1 Introdução
10.2 A fiscalização
10.3 Dívida ativa e certidões
10.4 Questões

11. INTRODUÇÃO ÀS AÇÕES TRIBUTÁRIAS

11.1 Ação declaratória negativa
11.2 Ação anulatória de débito fiscal
11.3 Ação cautelar
11.4 Mandado de segurança
11.5 Execução fiscal e embargos de devedor
11.6 Consignação em pagamento
11.7 Repetição de indébito
11.8 Recurso: Agravo

11.9 Recurso: Apelação
11.10 Questões

12. CRIMES TRIBUTÁRIOS

12.1 Introdução
12.2 Tabelas práticas
12.3 Questões

GABARITOS



TRIBUTO – DEFINIÇÃO E ESPÉCIES

1.1 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

O termo “tributo” é utilizado, pela Constituição e pelas leis tributárias, em várias acepções. No entanto, para fins de aplicação da legislação tributária, a definição técnica do que seja tributo, nos termos do art. 146, inciso III, alínea **a,** da CF, é dada por lei complementar.

O Código Tributário Nacional – CTN, Lei Federal 5.172, de 25.10.1966, foi recepcionado pela atual Constituição Federal como lei complementar. Significa dizer que, apesar de formalmente tratar-se de lei ordinária federal, o CTN tem **força de lei complementar** dentro do sistema tributário nacional.

É no art. 3.º do CTN que encontramos a definição de “tributo”, para fins de nosso estudo.

CTN – Art. 3.º 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.

A função básica do tributo é garantir recursos financeiros para o funcionamento do Estado. É a chamada **função fiscal.** Como exemplos, o ICMS e o IPTU são tributos de função preponderantemente fiscal.

Por outro lado, os tributos podem ser utilizados em sua **função extrafiscal,** não arrecadatória, de intervenção no mercado, como no caso dos impostos

aduaneiros (imposto de importação e imposto de exportação), que são, primordialmente, instrumentos de regulação de oferta dos produtos tributados.

Muitos autores falam, ainda, da **função parafiscal,** referindo-se a casos em que o tributo é exigido por um ente diverso daquele que tem a competência tributária (quem tem a competência, ou seja, quem pode legislar, é a União, os Estados, o DF e os Municípios). Nessa hipótese, para configurar-se a parafiscalidade, o ente que exige o tributo (normalmente é uma autarquia) utiliza os recursos arrecadados para atingir suas finalidades. Como exemplo, temos a contribuição que os médicos pagam ao Conselho Regional de Medicina (trata-se de contribuição de interesse de categoria profissional, da competência da União – art. 149 da CF – mas cobrada pelos CRM, que ficam com a receita respectiva).

FUNÇÕES DOS TRIBUTOS	
Fiscal	Arrecadatória, receitas para o funcionamento do Estado
Extrafiscal	Intervenção no mercado, interferências nas relações privadas
Parafiscal	Arrecadação em favor de entidades paraestatais, que cobram e ficam com os recursos

Passemos, agora, a analisar as características dos tributos, tal qual definidos pelo art. 3.º do CTN.

1.1.1 Prestação pecuniária compulsória

O tributo é definido, pelo art. 3.º do CTN, como uma prestação. A prestação, sabemos, é o objeto de uma relação obrigacional, aquilo que o devedor deve fazer (ou deixar de fazer, ou entregar) em favor do credor.

A relação obrigacional tributária possui, como regra, o fisco no polo ativo (credor) e o contribuinte no polo passivo (devedor). Em direito tributário, costuma-se chamar o credor de **sujeito ativo** e o devedor de **sujeito passivo** da relação obrigacional tributária. Eis uma representação gráfica do conceito:



Assim, definir que o tributo é uma prestação pecuniária significa dizer que o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) tem o dever de entregar dinheiro ao sujeito ativo (fisco) e que essa prestação (entregar dinheiro) é o tributo. O termo *pecuniária* quer dizer exatamente isso: a prestação deve ser cumprida em dinheiro.

A rigor, o direito brasileiro afasta a possibilidade de os tributos serem exigidos em sacos de farinha (*in natura*) ou pelo trabalho do contribuinte (*in labore*), apesar da expressão constante do art. 3.º do CTN: *em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.*

Ainda que o art. 162 do CTN admita o pagamento do tributo por diversos meios (como cheque, vale postal etc.), isso não tira a natureza pecuniária da exação, já que ela é sempre representada por uma quantia em moeda corrente (reais).

O inciso XI do art. 156 do CTN prevê a possibilidade de extinção do crédito tributário por meio de dação em pagamento em bens imóveis, na forma da lei. Apesar disso, entendemos que os modos de extinção do crédito tributário não alteram a característica pecuniária da obrigação.

A prestação é **compulsória,** pois independe da vontade do contribuinte. Ocorrendo o fato gerador, surge automaticamente a obrigação do sujeito passivo recolher o tributo, independentemente da intenção do agente. A obrigação decorre exclusivamente da lei (é uma obrigação *ex* lege), e não de um contrato, por exemplo.

1.1.2 Prestação que não constitua sanção de ato ilícito

A obrigação de pagar tributo (prestação compulsória) decorre sempre da ocorrência de um fato lícito previsto em lei. Como exemplo, a lei define que ocorrendo o fato de alguém receber salário (fato gerador), surge a obrigação de recolher imposto de renda (tributo).

Da mesma forma, a lei fixa como fatos geradores a circulação de mercadoria,

a propriedade de um veículo, a industrialização de um produto, a prestação de serviços. Todos eles são fatos lícitos que fazem surgir a obrigação de pagar tributo.

De outra maneira, caso a lei determine o surgimento de uma obrigação decorrente de um fato ilícito, isso não será tributo. Por exemplo, a lei determina que o fato de alguém causar dano a outrem faz surgir a obrigação de repará-lo. Como a obrigação, ainda que seja pecuniária (indenizar em dinheiro), surge de um fato ilícito (causar dano), não cabe falar em tributação.

Como outros exemplos, a legislação normalmente prevê multas pela ocorrência de diversos ilícitos, como o atraso no pagamento de algum tributo, a falta de determinada escrituração contábil, a declaração falsa ao fisco etc. Todos eles são casos de punição por infração, sanção por um ato ilícito, multa, mas não tributo.

A análise da licitude, no entanto, é feita apenas com relação à situação correspondente ao fato gerador (CTN, art. 118). A renda auferida é fato gerador do Imposto de Renda, mas pouco importa se essa renda deriva ou não de uma atividade ilícita (princípio do *non olet* – o dinheiro não tem cheiro). Ou seja, se alguém ganha dinheiro com o jogo do bicho, por exemplo, deverá pagar imposto de renda sobre isso. Para a definição do tributo, importa apenas saber se a situação genérica e abstratamente definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária (CTN, art. 114) é lícita. A maneira como esses fatos são realizados pelo contribuinte, ainda que ilicitamente, é irrelevante para a incidência tributária.

1.1.3 Prestação instituída em lei

Sendo uma prestação compulsória, o tributo somente poderia ser instituído por lei, já que ninguém pode ser impelido a entregar dinheiro a outrem contra sua vontade, senão em virtude de lei. É o princípio da legalidade (CF, art. 5.º, II) que em matéria tributária representa princípio específico (CF, art. 150, I).

Isso significa que os elementos essenciais do tributo, como o fato gerador, o sujeito passivo, a alíquota e a base de cálculo, devem ser definidos por lei. Elementos secundários, como a forma de recolhimento, preenchimento de guias, recursos administrativos e até mesmo quanto ao vencimento da prestação tributária, podem ser definidos por normas infralegais, como decretos, mas sempre nos limites da lei.

1.1.4 Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

O tributo é sempre cobrado mediante atividade vinculada da Administração. Toda essa atividade, desde o lançamento do tributo até a cobrança judicial do débito, não depende de qualquer análise de conveniência e oportunidade por parte da Administração, devendo ocorrer independentemente da vontade dos servidores públicos envolvidos.

Isto significa que a atividade da administração tributária não é discricionária, muito menos arbitrária, mas sim pautada estritamente pela lei. Por essa razão, a eventual omissão da autoridade fiscal gera sua responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN.

Verificada a ocorrência do fato gerador, o fisco determinará a matéria tributável, calculará o montante devido, identificará o sujeito passivo e aplicará eventual penalidade (= lançamento tributário – CTN, art. 142). Não ocorrendo o pagamento do tributo, o crédito será inscrito como dívida ativa e cobrado judicialmente (CTN, art. 201 e seguintes).

1.2 ESPÉCIES DE TRIBUTO

1.2.1 Da natureza do tributo

Qualquer classificação pressupõe a escolha de um critério. Para determinarem-se as espécies do gênero tributo, o constituinte e o legislador optaram pelo critério expresso pelo art. 4.º do CTN em conformidade com disposições constitucionais (art. 145, § 2.º, e art. 154, I, da CF).

Analisando os dispositivos citados, podemos afirmar que a natureza jurídica do tributo é dada pelo conjunto **fato gerador** e **base de cálculo**.

Fato gerador é a situação prevista em lei, cuja ocorrência faz surgir a obrigação de pagar tributo (por exemplo, auferir renda, ser proprietário de um imóvel, promover a circulação de mercadoria).

Base de cálculo é a grandeza adotada pela lei que permite a aferição do montante a ser recolhido a título de tributo (por exemplo, o lucro, no caso do imposto de renda das empresas; o valor do imóvel, no caso do IPTU; o valor da operação, no caso do ICMS).

A base de cálculo, além de permitir o cálculo do tributo devido (como diz o

nome), deve sempre refletir o próprio fato gerador, quantificando-o. O que estamos dizendo é que, se o fato gerador do IPVA é a propriedade de veículos automotores, a sua base de cálculo deve ser algo que quantifique essa propriedade, como o seu valor venal, e nunca, por exemplo, a renda do proprietário.

Assim, ao definirmos cada uma das espécies do gênero tributo, analisaremos seus respectivos fatos geradores, lembrando que a base de cálculo é elemento quantificador desses fatos geradores, devendo guardar correspondência com eles.

Não interessam, na definição da natureza específica do tributo, elementos como a denominação legal ou outras características formais e nem mesmo a destinação legal do produto de sua arrecadação (art. 4.º, incisos I e II, do CTN). Não que a destinação legal da arrecadação não seja relevante para o direito tributário, pois é (veja-se o caso do empréstimo compulsório, art. 148, parágrafo único, da CF); apenas é irrelevante para a determinação da espécie tributária correspondente.

Essa é a razão pela qual faremos sempre referência ao fato gerador ao definirmos cada uma das espécies tributárias. O imposto, veremos, tem por fato gerador uma situação desvinculada de atividade estatal específica; a taxa, por outro lado, tem por fato gerador a prestação de serviço ou o exercício do poder de polícia.

O art. 145 da CF e o art. 5.º do CTN fazem referência a três espécies de tributos: (i) impostos, (ii) taxas e (iii) contribuições de melhoria. Classicamente, são estas as três espécies de tributo (teoria tripartida).

Modernamente, boa parte da doutrina e da jurisprudência entende que há duas outras espécies tributárias: (iv) empréstimos compulsórios e (v) contribuições especiais.

1.2.2 Impostos

CTN – Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

CF – Art. 145, § 1.º 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.

CF – Art. 167. São vedados:

(...)

IV – **a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa,** ressalvadas (...)

Os artigos acima transcritos delineiam as características dos impostos. Trata-se de tributo cujo fato gerador é algo não vinculado a uma atividade estatal específica.

Isto significa que a situação definida em lei, cuja ocorrência faz surgir o dever de pagar imposto (fato gerador), não pode ser, por exemplo, a limpeza urbana realizada pelo Município, a segurança prestada pelos órgãos policiais, as atividades estatais ligadas ao saneamento básico etc. Todas essas são atividades estatais voltadas aos cidadãos.

Os fatos geradores próprios dos impostos são as situações de ser proprietário de algo (ITR, IPTU, IPVA), transferir um bem (ITCMD, ITBI), prestar serviços ou fazer circular mercadorias (ISS, ICMS) etc., ou seja, todas situações que **não** se referem a uma atividade estatal específica voltada ao contribuinte. Por esta razão, muitos autores se referem aos impostos como tributos **não vinculados**.

A pessoalidade, prevista pelo art. 145, § 1.º, da CF, significa que, sempre que o imposto comportar, o montante exigido refletirá características pessoais do contribuinte, de maneira a dar eficácia ao princípio da isonomia, tratando-se diferentemente aquele que se encontra em situação diferente, na medida dessa diferença. Como exemplo, o Imposto de Renda leva em consideração situações pessoais, como o número de dependentes do contribuinte, para fixar o montante devido.

Quanto à graduação do imposto segundo a **capacidade econômica** do contribuinte, é importante salientar que não se trata de simples proporcionalidade, que sempre ocorre quando o montante do tributo é calculado pela aplicação de um percentual fixo (alíquota fixa) sobre uma base de cálculo variável. Um exemplo de proporcionalidade é o ISS (imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza) cobrado pela alíquota única de 5% sobre o preço do serviço. Nesse exemplo, dois pintores, que cobrem respectivamente R$ 100,00 e R$ 200,00 pelo serviço, recolherão proporcionalmente o mesmo valor de imposto (5% do preço), embora em reais o primeiro pague mais que o segundo (R$ 5,00 e R$ 10,00). Isso não é progressividade; é simples proporcionalidade.

A graduação, prevista pelo art. 145, § 1.º, da CF, significa alíquotas progressivas, maiores conforme maior for a base de cálculo do imposto. Um exemplo de progressividade é a do imposto de renda. Uma pessoa que tenha renda mensal de R$ 5.000,00 pagará o IR por uma alíquota média maior que a de um contribuinte que tenha renda mensal de R$ 2.000,00, por exemplo. Não se trata de simples proporcionalidade, mas sim progressividade.

O STF vinha entendendo que outros impostos reais não poderiam ter alíquotas progressivas em relação ao valor da base de cálculo, considerando inexistir expressa previsão constitucional (ver Súmula 656/STF). Ocorre que recentemente a Suprema Corte reviu a questão, especificamente em relação ao ITCMD, reconhecendo que o imposto pode ser progressivo, atendendo assim o princípio da capacidade contributiva (RE 562.045/RS – Repercussão Geral).

Já com relação ao ITR e ao IPTU, que contam com expressa previsão constitucional de progressividade (arts. 153, § 4.º, I, e 156, § 1.º, I, ambos da CF), admite-se a graduação de suas alíquotas.

Embora a destinação do produto da arrecadação de determinado tributo seja irrelevante para definirmos sua natureza (art. 4.º, II, do CTN), é importante destacarmos que, no caso dos impostos, a vinculação é vedada constitucionalmente nos termos e com as exceções do art. 167, IV, da CF.

Assim, é considerada inconstitucional uma lei que vincule parte da receita do ICMS a investimentos em habitação, por exemplo.

1.2.3 Taxas

CF – Art. 145, II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

CTN – Art. 78. Considera-se poder de polícia a 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.

CTN – Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

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

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

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

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

CF – Art. 145 (...)

(...)

§ 2.º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Se o imposto tem por fato gerador uma situação desvinculada de qualquer atividade estatal voltada ao contribuinte (é tributo não vinculado), com a taxa

ocorre exatamente o oposto, na medida em que seu fato gerador é sempre a prestação de um serviço público ou o exercício do poder de polícia pelo Estado (é tributo vinculado).

Tributo	Fato Gerador	Base de Cálculo (quantifica o fato gerador)
Imposto	Desvinculado de atividade estatal voltada ao contribuinte.	Não quantifica qualquer atividade estatal voltada ao contribuinte (é base de cálculo "própria de imposto").
Taxa	Vinculado a uma atividade estatal voltada ao contribuinte (fiscalização ou prestação de serviço).	Quantifica essa atividade estatal (permite que o tributo cobrado reflita o custo da fiscalização ou do serviço prestado).

A Administração exerce o poder de polícia quando regula a atuação do particular, limitando ou disciplinando direito, sempre em razão do interesse público.

Como exemplo, embora o direito à propriedade classicamente permita que o proprietário afixe quaisquer objetos na fachada de seu imóvel, é possível que o poder público, baseado no interesse público a uma paisagem urbana limpa, limite tal poder, vedando anúncios, afixados na fachada do imóvel, acima de determinado tamanho ou abaixo de uma altura mínima. Ao exercer esse poder de polícia, fiscalizando o cumprimento da postura que limita a afixação de anúncios, no exemplo dado, o poder público tem um gasto que poderá ser suportado pelos fiscalizados, por meio de taxa pelo exercício do poder de polícia.

Outros exemplos de exercício de poder de polícia, que podem dar ensejo à taxação (na forma da lei) são a fiscalização do cumprimento de normas ambientais pelas empresas, a fiscalização do cumprimento das normas

urbanísticas quando da construção de prédios, a fiscalização das sociedades abertas (S/A) pelo órgão competente etc.

Os serviços públicos que são custeados pela taxa, ou seja, aqueles que ensejam a tributação específica sobre o particular, são aqueles em que **não** há facultatividade na utilização e que aproveitam especificamente a cada um dos contribuintes, sendo possível a determinação do aproveitamento por cada um deles.

Se houver opção do contribuinte em tomar ou não o serviço, havendo total facultatividade, não cabe falar em taxa.

Serviços públicos específicos e divisíveis, que admitem a tributação por taxa, são aqueles prestados *uti singuli*, em que é possível determinar quanto cada um dos usuários deles se utilizou no mês anterior, por exemplo.

Assim, o serviço de coleta de lixo domiciliar é específico e divisível, permitindo determinar quanto cada um dos usuários aproveitou da atividade estatal (= *uti singuli* – permite a cobrança de taxa – Ver Súmula Vinculante STF 19).

Já o serviço de limpeza de ruas e praças não é um serviço público específico e divisível, não se podendo determinar quanto cada um dos cidadãos, individualmente considerados, aproveitou da atividade estatal (é serviço prestado indistintamente a toda a coletividade – *uti universi* – não permite a cobrança de taxa).

Outros exemplos de serviços *uti singuli*, que dão ensejo à taxação (na forma da lei), são o fornecimento de passaportes, prestação de serviços jurisdicionais pelo Estado, registro de uma escritura pelo Tabelião etc. Por outro lado, são serviços *uti universi*, que não permitem a cobrança da taxa, os de segurança pública, manutenção de rodovias, a iluminação pública (com relação a este último exemplo, embora não caiba exigir taxa, pode ser cobrada a contribuição para custeio da iluminação pública, prevista pelo art. 149-A da Constituição Federal, como veremos mais adiante).

A utilização do serviço público pode ser efetiva ou potencial. É possível a cobrança de taxa sem que haja efetiva fruição do serviço pelo contribuinte, desde que sua utilização seja compulsória.

Ou seja, se a utilização do serviço for compulsória, se o contribuinte não tiver opção senão utilizar-se de tal serviço, basta ser colocado à sua disposição para que o tributo seja devido. Assim, se em determinado Município o serviço de coleta de lixo é de utilização compulsória (o cidadão não pode optar por não tomar o serviço), mesmo que ele não produza nenhum resíduo, o tributo pode ser

cobrado, desde que o caminhão de lixo sirva sua residência (o serviço está à sua disposição – utilização potencial).

Por outro lado, caso o serviço público não seja de utilização absolutamente compulsória, como o fornecimento de passaporte, por exemplo, a taxa correspondente somente pode ser exigida quando da efetiva prestação (não cabe cobrar taxa por prestação potencial, na hipótese). Voltaremos ao assunto ao tratarmos das tarifas e dos preços públicos.

Quanto à taxa, cabe destacar ainda que as atividades estatais que a ensejam devem ser regulares, dentro dos âmbitos de competência dos entes tributantes. Isso significa que a taxa pela prestação de um serviço público somente pode ser cobrada por quem tenha competência para prestar tal serviço (seja a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios) e na medida em que o presta, nos termos da lei.

A taxa por exercício de poder de polícia somente é devida ao ente que exerce tal poder de maneira efetiva e concreta (não há exercício *potencial*), limitando ou fiscalizando a limitação de direitos e liberdades individuais, dentro de suas competências, nos termos da lei.

Por fim, importante frisar que a base de cálculo da taxa não pode ser própria de imposto (art. 145, § 2.º, da CF). Considerando que a base de cálculo deve guardar relação estrita com o fato gerador do tributo, quantificando-o, e considerando que o fato gerador do imposto é situação desvinculada de qualquer atividade estatal específica, podemos afirmar que base de cálculo própria de imposto é qualquer base de cálculo que não quantifique atividade estatal.

Evidentemente, a base de cálculo da taxa deve ser própria de taxa, ou seja, deve quantificar seu fato gerador, refletindo o custo do serviço prestado ou do exercício do poder de polícia correspondente. Diversas taxas cobradas por municípios, para custeio de serviços de coleta de lixo ou pela fiscalização de estabelecimentos, por exemplo, foram derrubadas na Justiça, já que o valor do tributo não refletia o custo do serviço prestado ou da fiscalização. É importante ressaltar, entretanto, que, segundo a mais recente jurisprudência do STF, “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 29).

1.2.4 Preços públicos e tarifas

Assim como as taxas, os preços públicos servem para remunerar serviços

prestados pela Administração. Os preços não são tributos. Eles remuneram serviços de utilização absolutamente facultativa (não compulsória), não se submetendo aos princípios da legalidade ou da anterioridade, entre outros (podem ser criados, alterados ou extintos por decretos, portarias etc. e exigidos no mesmo exercício financeiro).

Note-se que tanto o preço público como a taxa podem ser exigidos em face de um serviço específico e divisível, sendo que boa parte da doutrina entende que o diferencial entre uma e outra cobrança está na compulsoriedade na utilização de tais serviços. Se a utilização não é facultativa, o contribuinte deve ser protegido pelo princípio da legalidade, pois somente a lei tributária poderá impor a prestação pecuniária correspondente que se revestirá da forma de taxa. A compulsoriedade, como diferencial da taxa e do preço público, é referida pela Súmula 545 do STF.

Retomando o exemplo dado anteriormente, na maior parte das cidades a utilização dos serviços de coleta de lixo é compulsória, ou seja, o cidadão não pode se recusar a utilizar o serviço por uma questão de saúde pública. Nesses casos, a compulsoriedade permite a cobrança da taxa inclusive quando o cidadão não tomar o serviço (utilização potencial, CTN, art. 79, I, *b*).

Como um segundo exemplo, também apontado anteriormente, se um cidadão resolver viajar para o exterior, haverá de se valer obrigatoriamente dos serviços de emissão de passaporte, pagando, portanto, taxa, e não preço público. Mas nesse segundo exemplo, veja que há uma opção do cidadão, que pode optar em não viajar e, portanto, não se valer do serviço público. Por conta disso, embora possamos falar em utilização facultativa (caso em que seria cobrado preço público), não há, tampouco, compulsoriedade absoluta em se tomar o serviço, não cabendo falar em cobrança de taxa pela utilização potencial (CTN, art. 79, I, *b*), mas apenas taxa pela efetiva utilização do serviço (CTN, art. 79, I, *a*).

Como um terceiro exemplo, um cidadão que solicite cópia simples de um processo a um cartório judicial pagará preço público, já que há **absoluta facultatividade na utilização do serviço,** não havendo qualquer compulsoriedade. O cidadão, se achar que o preço público da cópia simples está muito alto, pode pegar os autos do processo e conseguir as cópias em qualquer papelaria. Tal serviço é prestado pelo Estado em regime de direito privado, concorrendo com a iniciativa privada, sendo de utilização completamente facultativa pelo cidadão, não cabendo falar em cobrança de tributo.

Há entendimento de que sempre que o serviço for prestado por uma concessionária de serviço público, nos termos do art. 175 da CF, sua

remuneração se dará por tarifa. Esse posicionamento tem sido adotado pelos Tribunais Superiores, apesar da discordância de muitos tributaristas.

Para que fique claro: para essa jurisprudência dominante, se um serviço público (coleta de lixo, abastecimento de água, coleta de esgoto etc.) é prestado por uma concessionária, o valor por ela cobrado será tarifa (não taxa), não se sujeitando, portanto, aos princípios tributários (legalidade, anterioridade etc.).

Cobrança por serviços prestados pelo Estado			
Tipo de serviço	**Exemplos**	**Natureza da contraprestação**	**Casos em que pode ser cobrada a contraprestação**
Serviços de utilização compulsória, essenciais ao interesse público	Coleta de lixo domiciliar (utilização compulsória na maior parte dos Municípios)	Taxa pela prestação de serviço público	Utilização efetiva do serviço e utilização potencial, quando o serviço está à disposição do contribuinte
Serviços de utilização relativamente facultativa, indelegáveis, ínsitos à soberania	Expedição de passaportes, serviços judiciários	Taxa pela prestação de serviço público	Apenas no caso de utilização efetiva do serviço pelo contribuinte
Serviços de utilização absolutamente facultativa, não essenciais ao interesse público	Extração de cópias simples de processos administrativos	Preço público (não é tributo)	Apenas no caso de utilização efetiva do serviço pelo contribuinte
Serviço público prestado por concessionária	Fornecimento de água e coleta de esgoto, realizados por empresa concessionária do serviço	Tarifa (não é tributo)	Apenas no caso de utilização efetiva (embora se admita a cobrança de valor fixo a título de tarifa básica)

1.2.5 Contribuição de melhoria

CF – Art. 145 (...)

(...)

III – contribuição de melhoria, **decorrente de obras públicas.**

(...)

CTN – Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo das 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.**

A contribuição de melhoria serve para se cobrar de cada proprietário de imóvel pela **valorização advinda de uma obra pública**.

Assim, se o Estado constrói um belo parque público onde antes havia um terreno baldio, este investimento certamente valorizará os imóveis da região. Em tal hipótese, desde que seja aprovada a lei no ano anterior ao do fato gerador (= valorização decorrente da obra pública – princípios da anterioridade e irretroatividade), será possível cobrar a contribuição de melhoria, a ser paga pelos proprietários dos imóveis.

Note-se, portanto, que o fato gerador da contribuição de melhoria não é, simplesmente, a realização de uma obra pública, mas sim a valorização imobiliária decorrente dessa atividade estatal (tributo vinculado). Se houver a obra, mas dela não resultar valorização dos imóveis circundantes, não há fato gerador e, portanto, não é possível a cobrança de contribuição de melhoria.

Tampouco será possível a cobrança se ocorrer a desvalorização dos imóveis por conta de uma obra (como no caso da construção de um depósito de lixo público em frente às casas).

O valor cobrado pela Administração deve guardar estrita correspondência com a valorização dos imóveis considerados, na forma da projeção previamente feita, constante do próprio texto legal que instituiu o tributo, podendo ser impugnada pelos interessados (art. 82 do CTN). Esse valor cobrado tem dois limites: um individual, correspondente à valorização do imóvel do contribuinte, e outro total, não podendo ser arrecadado um valor global superior ao custo da obra.

Como exemplo, se a obra pública custou R$ 1 milhão, o valor total arrecadado pelo Estado não poderá ultrapassar esse montante (limite global). Por outro lado, um morador que teve uma valorização de R$ 1.000,00 em seu imóvel, por conta da construção de um parque público, não poderá ser compelido a recolher mais que isso a título de contribuição de melhoria (limite individual).

1.2.6 Empréstimo compulsório

CF – 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* [**anterioridade**].

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

CTN – Art. 15 (...)

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

O empréstimo compulsório é tributo cobrado exclusivamente pela União, mediante lei complementar (em regra os tributos são instituídos por lei ordinária), em dois possíveis casos: (i) despesa extraordinária decorrente de calamidade pública ou guerra externa e (ii) investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional. **Não** foi recepcionada pela atual Constituição a terceira hipótese de instituição de empréstimo compulsório, prevista pelo art. 15, inciso III, do CTN (conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo).

Para que fique claro: somente a União pode criar (por **lei complementar)** e cobrar o empréstimo compulsório, nunca os Estados, o DF ou os Municípios.

Veja-se que a Constituição Federal não determina o fato gerador do empréstimo compulsório. Apenas fixa taxativamente as duas situações que permitem sua instituição: despesas extraordinárias (calamidade pública ou guerra externa) e investimentos públicos de caráter urgente e relevante interesse nacional.

Os casos de calamidade pública são aqueles imprevistos, de impacto relevante, decorrentes de fatos da natureza (enchentes, desabamentos, incêndios) ou sociais (turbações, comoção interna) que exigem a imediata atuação do Estado. Guerra externa (ou sua iminência) que autoriza a criação do empréstimo compulsório é o conflito bélico que envolva efetivamente o Brasil, exigindo dispêndios financeiros inadiáveis (uma guerra no Oriente Médio, sem a participação de nosso país, não permite a criação do tributo).

Já os investimentos públicos que dão ensejo ao empréstimo compulsório são aqueles de interesse nacional (investimento que atenda apenas aos interesses de um Estado ou região não permite a instituição do tributo), e cuja realização seja urgente.

Em qualquer um dos dois casos (despesa extraordinária ou investimento urgente), os valores recolhidos a título de empréstimo compulsório deverão ser obrigatoriamente utilizados pela União no combate à calamidade, nas despesas

da guerra externa ou no investimento público que deu ensejo à sua criação, nos termos do art. 148, parágrafo único, da Constituição Federal.

Note-se que, embora a destinação dos recursos arrecadados seja irrelevante para a definição de sua natureza específica dos tributos (art. 4.º do CTN), essa destinação é essencial para a constitucionalidade de um empréstimo compulsório. No caso do empréstimo compulsório criado para atender a despesa extraordinária, pela própria natureza da calamidade ou da guerra, não há subordinação ao princípio da anterioridade (anual ou nonagesimal). Assim, aprovada a lei complementar, o tributo pode ser cobrado imediatamente (não é preciso aguardar noventa dias ou o início do exercício seguinte). Essa interpretação é possível, inclusive a *contrario sensu*, já que o art. 148 da CF faz referência à anterioridade apenas no caso do empréstimo compulsório para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (hipótese em que, após aprovada a lei complementar, deve-se aguardar noventa dias ou o início do exercício seguinte – o que vier depois – antes de se exigir o tributo).

O empréstimo compulsório, como o nome indica, é um tributo muito peculiar, já que os valores recolhidos ao Erário devem ser posteriormente devolvidos aos contribuintes. Assim, a lei que o instituir deve obrigatoriamente indicar como e quando será restituído pela União, na forma do art. 15 do CTN.

1.2.7 Contribuições especiais

Ao lado dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria e dos empréstimos compulsórios, a Constituição Federal prevê uma categoria ampla de tributos: as contribuições especiais previstas em seus arts. 149 e 149-A.

CF – Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico** e **de interesse das categorias profissionais ou econômicas,** como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III [lei complementar], e 150, I [legalidade] e III [irretroatividade, anterioridade, não confisco, não limitação ao tráfego e imunidades], e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º [anterioridade de 90 dias das contribuições sociais], relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

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

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

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

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

III – poderão ter alíquotas:

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

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

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

§ 4.º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

À União compete a instituição de: i) contribuições sociais; ii) contribuições de intervenção no domínio econômico; e iii) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Parte da doutrina costuma definir as contribuições como tributos finalísticos, caracterizados por sua finalidade, e não pelos respectivos fatos geradores (como é a regra). Por este ponto de vista, podemos distinguir impostos de contribuições destinadas à seguridade social, que muitas vezes possuem fato gerador idêntico. É o caso do IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que têm o mesmo fato gerador, mas cuja cobrança não configura bitributação ou *bis in idem* indevido.

Embora o *caput* do art. 149 fale em competência exclusiva da União, cabe salientar que seu § 1.º prevê a instituição obrigatória de contribuição pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, cobrada de seus servidores para custeio, em benefício destes, de regime previdenciário, com alíquota não inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Veja a seguinte tabela, com importantes regras relativas à incidência das contribuições sociais e CIDE em relação à exportação e à importação (art. 149, § 2.º, I e II, da CF):

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E CIDE	
Importação	Incidem sobre importações
Exportação	Há imunidade sobre as **receitas** de exportação

1.2.7.1 Contribuições sociais

CF – Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e

dos Municípios, e das **seguintes contribuições sociais**:

I – **do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada** na forma da lei, incidentes **sobre:**

a) a folha de **salários e demais rendimentos** do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) **a receita ou o faturamento;**

c) **o lucro.**

II – **do trabalhador** e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III – sobre a receita de **concursos de prognósticos** [loterias];

IV – do **importador** de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

(...)

§ 4.º A lei poderá instituir **outras fontes** destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I [lei complementar, não cumulatividade e não adoção de base de cálculo/fato gerador de imposto já previsto na CF].

(...)

§ 6.º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b* [anterioridade].

(...)

§ 9.º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

(...)

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, *a*, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, *b*, e IV do *caput*, serão não cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, *a*, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

As contribuições sociais servem para financiar a seguridade social, ao lado dos recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (CF, art. 195). A seguridade social engloba a (i) previdência social (aposentadorias e pensões), a (ii) assistência social (programas de inclusão social, renda mínima etc.) e a (iii) saúde (hospitais, postos de saúde, vacinação etc.).

As contribuições sociais são devidas pelos empregadores, pelos trabalhadores e demais segurados da previdência social. Incidem também sobre as loterias (concursos de prognósticos) e, atualmente, sobre as importações de bens ou serviços.

As contribuições sociais devidas pelos empregadores, pela empresa e entidade

a ela equiparada incidem: i) sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; ii) sobre a receita ou faturamento; e iii) sobre o lucro. Como exemplos, no primeiro caso temos a chamada contribuição patronal ao Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS; no segundo, temos a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS; e no terceiro, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Além dessas contribuições previstas pelo art. 195 da CF, a União poderá instituir outras, por meio de lei complementar, desde que observada a não cumulatividade e que não se utilize base de cálculo ou fato gerador de imposto já previsto pela CF (art. 195, § 4.º).

Importante fixar: as contribuições sociais previstas nos incisos I a IV do art. 195 da CF podem ser criadas, modificadas ou extintas por meio de lei ordinária federal. Caso a União resolva criar outras contribuições sociais (além das previstas nos incisos), deverá atender aos requisitos do § 4.º desse mesmo artigo (lei complementar, não cumulativa, base de cálculo e fato gerador diverso daqueles já fixados para os impostos previstos na Constituição).

Não se aplica às contribuições sociais o princípio da anterioridade anual, previsto pelo art. 150, III, *b*, da CF, apenas a **noventena** (= anterioridade nonagesimal) do art. 195, § 6.º. Assim, as contribuições sociais podem ser exigidas somente após noventa dias da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, mas não é necessário aguardar o início do exercício seguinte.

Apesar de o § 7.º do art. 195 da CF falar em "isenção", trata-se de imunidade, ou seja, a Constituição exclui da União a possibilidade (competência) de exigir contribuição social das entidades beneficentes de assistência social, desde que elas atendam às exigências da lei.

O art. 149, § 2.º, da CF prevê também imunidade para as receitas decorrentes da exportação, embora admita a cobrança sobre a importação de bens e serviços estrangeiros.

Veremos mais sobre imunidades e isenções nos capítulos seguintes, mas adiantamos que a primeira (imunidade) é regra negativa de competência prevista pela Constituição Federal, e a segunda (isenção) é norma prevista pela lei do ente tributante (União, Estados, DF e Municípios), afastando a incidência em casos específicos.

Salientamos que a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira – CPMF, prevista pelos arts. 74, 75, 84, 85 e 90 do Ato das Disposições Constitucionais

Transitórias – ADCT e Lei 9.311/1996, com alíquota de 0,38%, não foi renovada pelo Congresso Nacional ao final do período previsto para sua existência (dezembro de 2007).

Caso haja nova emenda constitucional recriando o tributo, o entendimento é de que haverá de observar o princípio da anterioridade nonagesimal, que estudaremos mais adiante (somente poderá ser exigida 90 dias após a publicação das normas instituidoras). Há recentes manifestações do governo federal no sentido de restabelecer a contribuição (com outra denominação) por meio de lei complementar (e não emenda constitucional), o que, caso ocorra, suscitará calorosos debates quanto à sua constitucionalidade, já que o art. 195, § 4.º, combinado com o art. 154, I, ambos da CF, veda a criação de novas contribuições que sejam cumulativas (para muitos, a CPMF é cumulativa).

1.2.7.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE

A contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE serve à atuação do governo federal no mercado, influindo na oferta de bens e serviços, conforme o interesse público **(função extrafiscal)**.

A lei instituidora da CIDE pode prever a incidência sobre a importação de bens ou serviços (art. 149, § 2.º, da CF). Por outro lado, há imunidade, afastando-se a possibilidade de tributação, com relação às receitas decorrentes de exportação.

Uma importante contribuição de intervenção no domínio econômico é a chamada CIDE sobre combustíveis, instituída pela Lei 10.336/2001, nos termos do art. 177, § 4.º, da CF. Suas alíquotas podem ser reduzidas e restabelecidas por ato do Executivo, não se lhe aplicando o princípio da anterioridade e mitigando-se o da legalidade. A Constituição Federal não faz referência a exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal (CF, art. 150, III, *c*), instituída de maneira geral pela Emenda Constitucional 42/2003.

Tal contribuição é destinada: i) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; ii) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e iii) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Registramos a existência da CIDE sobre remessas ao exterior, instituída pela Lei 10.168/2000.

O entendimento jurisprudencial majoritário é de que as contribuições

recolhidas às entidades integrantes do chamado “sistema S” (SENAI, SENAC, SESI, SESC, SEBRAE etc.) têm natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico.

1.2.7.3 Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, também de competência exclusiva da União, prestam-se ao financiamento de entidades que regulam, fiscalizam e representam determinados setores da economia (parafiscalidade).

Normalmente essas contribuições são exigidas, na forma da lei federal, por entidades de natureza autárquica federal, como é o caso dos conselhos de médicos (CRM), de contadores (CRC), de engenheiros e arquitetos (CREA) etc. Há divergência quanto à natureza dos valores cobrados pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) de seus associados, por conta da peculiaridade dessa atividade, prevista constitucionalmente.

A contribuição sindical, prevista pelo art. 578 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, é considerada por autores como contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica. Já a contribuição confederativa prevista pelo art. 8.º, IV, da CF, de natureza não compulsória, não seria tributo.

1.2.7.4 Contribuição municipal para custeio do serviço de iluminação pública

CF – 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 [legalidade] e III [irretroatividade, anterioridade, não confisco, não limitação ao tráfego e imunidades].

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

Muitos municípios instituíram taxas relativas aos serviços de iluminação pública. Como visto anteriormente, não é possível cobrar tais taxas, pois não se trata de serviço específico e divisível (é impossível determinar quanto do serviço foi tomado por cada contribuinte). Por conta dessa inconstitucionalidade, o Judiciário vinha afastando sistematicamente essa tributação.

Atendendo ao pleito das prefeituras, foi emendada a Constituição Federal, criando-se uma contribuição *sui generis,* prevista pelo art. 149-A.

Assim, os municípios têm agora competência para instituir contribuição para custeio do serviço de iluminação pública. O parágrafo único do art. 149-A da CF

faculta sua cobrança (notificação ao contribuinte e recebimento) por meio da fatura de consumo de energia elétrica.

Por se tratar de um serviço público prestado *uti universi*, não há consenso quanto à base de cálculo ou ao montante a ser exigido de cada contribuinte, havendo cobranças por montantes fixos, variáveis conforme o valor da conta de consumo de energia ou mesmo com base em critérios relacionados ao imóvel do contribuinte, a depender de cada lei municipal.

Certamente o fisco não poderá exigir mais de seus contribuintes do que o valor correspondente ao custo total do serviço municipal de iluminação pública, pois se trata de tributo cuja finalidade é exatamente financiar tal atividade estatal.

1.3 TABELA RESUMO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Espécies Tributárias			
Teoria Tripartida (CF e CTN)	Impostos	Fato gerador é situação desvinculada de atuação estatal específica, relativa ao contribuinte.	CF, art. 145, I. CTN, art. 16.
	Taxas	Fato gerador é (i) exercício de poder de polícia ou (ii) utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis (*uti singuli*).	CF, art. 145, II. CTN, art. 77.
	Contribuições de melhoria	Fato gerador é valorização imobiliária decorrente de obra pública.	CF, art. 145, III. CTN, art. 81.
	Empréstimos compulsórios	As únicas situações que ensejam sua instituição, exclusivamente pela **União,** por meio de **lei complementar,** são: (i) despesa extraordinária (calamidade ou guerra) ou (ii) investimento público urgente e de interesse	CF, art. 148. CTN, art. 15.

		nacional.	
	Contribuições especiais	– Contribuições sociais, cuja finalidade é custear a seguridade social. (Competência exclusiva da União). – Contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE, cuja finalidade é a que o nome indica (Competência exclusiva da União). – Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, cuja finalidade é gerar recursos para os órgãos de controle/representação de tais categorias (Competência exclusiva da União). – Contribuição dos servidores para custeio do regime próprio de previdência (Competência de todos os entes federados). – Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, cuja finalidade é a que o nome indica (Competência exclusiva dos municípios).	CF, arts. 149 e 149-A.

1.4 QUESTÕES

1. (OAB/SP 134.º) As contribuições de intervenção no domínio econômico podem ser cobradas sobre bases de cálculo[1]

a) fixadas em regulamento, provenientes de valores obtidos no mercado interno, inclusive sobre a importação e exportação de produtos ou serviços estrangeiros.

b) fixadas em lei, provenientes de valores obtidos no mercado interno, inclusive sobre a

importação e exportação de produtos ou serviços estrangeiros.

c) fixadas em lei, provenientes de valores obtidos no mercado interno, inclusive sobre a importação de produtos ou serviços estrangeiros, não incidindo sobre as receitas de exportação.

d) fixadas em regulamento, provenientes de valores obtidos no mercado interno, inclusive sobre a importação e exportação de produtos ou serviços estrangeiros, e com alíquotas estabelecidas por ato do Poder Executivo.

2. (OAB/SP 134.º) As contribuições sociais cobradas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, na forma do artigo 195, I, da Constituição Federal, que trata da folha de salários, receita ou faturamento e lucro,[2]

a) devem ter alíquotas ou bases de cálculo idênticas, independentemente da atividade econômica ou utilização intensiva de mão de obra.

b) podem ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica ou utilização intensiva de mão de obra.

c) devem ter, apenas, alíquotas idênticas em função do princípio da igualdade.

d) podem ter alíquotas diferenciadas em função da diversidade da base de financiamento.

3. (OAB/SP 135.º) Considere que a União institua uma lei visando definir o valor de serviços administrativos de órgão do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento quanto às fiscalizações de estabelecimentos que acondicionam carnes bovinas destinadas à exportação. Nessa hipótese, o valor a ser pago pelos contribuintes constitui[3]

a) taxa, por decorrer de regime jurídico tributário.

b) tarifa, pelo caráter compulsório da cobrança.

c) imposto, por decorrer da lei.

d) contribuição, por corresponder a arrecadação de valores para atividade específica.

4. (OAB/SP 135.º) Acerca do empréstimo compulsório, assinale a opção correta.[4]

a) Em casos de relevância e urgência, é lícito à União instituir empréstimos compulsórios mediante medida provisória.

b) A importância arrecadada com a cobrança do empréstimo compulsório tem aplicação vinculada à despesa que ensejou sua instituição.

c) Constitui hipótese de instituição de imposto extraordinário a ocorrência de calamidade pública.

d) São fatos geradores do empréstimo compulsório a calamidade pública, a guerra externa ou o investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

5. (OAB/Nacional 2007. I) João auferiu renda superior a R$ 100.000,00 no ano calendário de 2005, mas não apresentou declaração ao fisco federal em virtude de essa renda ter sido proveniente da prática de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes. Em regular atividade fiscal, João foi compelido a pagar multa pecuniária pelo atraso na entrega de sua declaração de renda. Considerando a situação hipotética apresentada acima e as

normas do sistema tributário nacional, assinale a opção correta.[5]

a) Constitui tributo a multa imposta a João pelo atraso na entrega de sua declaração de renda.

b) João não está obrigado a pagar o imposto de renda em razão de os valores por ele auferidos terem sido provenientes de atividade ilícita.

c) O imposto de renda poderá ser instituído por lei complementar, lei ordinária, medida provisória ou decreto.

d) O imposto de renda deve ser informado pelos critérios da universalidade, da progressividade e da generalidade.

6. (OAB/Nacional 2008. I) De acordo com a Constituição Federal, as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico podem[6]

a) ter alíquotas *ad valorem,* com base na unidade de medida adotada.

b) ter alíquotas específicas, com base no faturamento, na receita bruta ou no valor da operação.

c) incidir sobre as receitas de exportação.

d) incidir sobre as receitas de importação.

7. (OAB/Nacional 2008. II) Suponha que uma unidade federativa tenha instituído uma taxa pela utilização do serviço público. Para que essa taxa atenda aos requisitos constitucionais mínimos, é indispensável que a utilização desse serviço seja[7]

a) efetiva e potencial.

b) específica e divisível.

c) específica ou divisível.

d) efetiva ou potencial.

8. (OAB/Nacional 2008. II) Com relação à CIDE incidente sobre petróleo e derivados, caso um cidadão brasileiro decida importar derivados de petróleo, ele, consoante disposição constitucional,[8]

a) deverá ser, por meio de lei, isento do pagamento do tributo sobre a importação, pois a CIDE se restringe às pessoas jurídicas.

b) deverá pagar a CIDE em dobro, visto que estará isento do pagamento de outros tributos.

c) poderá optar pelo enquadramento como pessoa física ou jurídica, consoante a lei.

d) poderá ser equiparado a pessoa jurídica, na forma da lei.

9. (OAB/Nacional 2008. II) O princípio da progressividade tributária não se aplica ao imposto

a) sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

b) predial e territorial urbano.

c) sobre a transmissão onerosa de bens imóveis.

d) territorial rural.

10. (OAB/Nacional 2008. II) Se o governo criar um tributo sobre a utilização dos serviços públicos de defesa nacional destinado a cobrir os custos de manutenção das forças armadas, nesse caso, a natureza jurídica de tal exação

a) será de imposto, porque servirá ao serviço público não divisível.

b) será de taxa, porque se destinará ao exercício do poder de polícia.

c) não será de contribuição de melhoria, porque não haverá obra envolvida.

d) não será de contribuição social, porque estará vinculada.

11. (OAB/MG Agosto/2008) Tendo em vista a necessidade de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, o Estado de Sergipe, mediante lei complementar, em 06 de junho de 2005, instituiu empréstimo compulsório, cujo fato gerador era a venda de mercadoria; a base de cálculo, o valor da mercadoria importada; e a alíquota, 10%. Quanto ao empréstimo compulsório descrito acima, é CORRETO afirmar que:[9]

a) Trata-se de uma exigência legítima, porque os empréstimos compulsórios podem ter fatos geradores próprios de impostos.

b) O empréstimo compulsório instituído pelo Estado de Sergipe, cumpriu com todos os requisitos constitucionais para a sua exigência.

c) Trata-se de uma exigência inconstitucional, porque os empréstimos compulsórios são de competência privativa da União Federal.

d) Deve ser declarado inconstitucional, porque a Constituição determina que o fato gerador do empréstimo compulsório é o investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.

12. (OAB Nacional 2008 – III) A taxa de inspeção sanitária cobrada de estabelecimentos que possuem instalações sanitárias, como restaurantes e bares, destinada à realização de fiscalização pelo poder público, tem como fato gerador[10]

a) a necessidade de utilização do serviço pelo contribuinte.

b) a cobrança do tributo pela intervenção no domínio econômico realizada pelo Estado.

c) a utilização efetiva, por parte da população, do serviço específico e divisível.

d) a atividade da administração pública que regula a prática de ato concernente à higiene, no exercício de atividade econômica dependente de concessão ou autorização do poder público.

13. (VIII Exame de Ordem Unificado – FGV) 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.

GABARITO: As respostas destes testes encontram-se no final do livro.

1 Ver art. 149, § 2.º, da CF.

2 Ver art. 195, § 9.º, da CF.

3 A dica aqui é dada pela palavra “fiscalização”. As taxas decorrem da prestação de serviços públicos e do exercício de poder de polícia (= fiscalização). Poderia haver um preço público (não tributário) por conta de registros, certidões etc., mas não há nenhuma alternativa nesse sentido, o que torna a opção “a” a única possível.

4 Ver art. 148 da CF.

5 Incide o IR, na hipótese: princípio do *non olet.* Auferir renda é ato lícito que dá ensejo à incidência do IR. A forma como a renda é auferida (ainda que ilicitamente) é irrelevante para a tributação, sem prejuízo das sanções penais, no caso.

6 Ver art. 149, § 2.º, da CF.

7 Ver art. 145, II, da CF.

8 Ver art. 149, § 3.º, da CF.

9 Ver art. 148 da CF.

10 Existem apenas duas espécies de taxas: pelo exercício do poder de polícia (fiscalização) e pela prestação de serviço público. Ver art. 145, II, da CF e art. 78 do CTN.



COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1 DEFINIÇÃO

Competência tributária é a possibilidade dada pela Constituição Federal (exclusivamente) de a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarem tributos por meio de lei, aumentá-los, minorá-los, isentar e perdoar contribuintes (remitir créditos, anistiar multas), ou mesmo deixar de tributar.

Percebe-se que a competência tributária confunde-se com a competência **legislativa** relativa aos tributos, nos termos do art. 6.º do CTN, de maneira que apenas os entes políticos (que podem legislar) são titulares dessa prerrogativa.

A Constituição Federal, é bom fixar, não cria tributos, apenas permite que os entes políticos o façam por meio de suas próprias leis. Assim, ao definir a competência dos Estados, por exemplo, a CF define que eles poderão tributar a propriedade de automóveis (art. 155, III). No entanto, para que ocorra a tributação, é necessário que cada Estado exerça a competência deferida pela Constituição, instituindo efetivamente o tributo por meio de lei estadual. Somente com a publicação da lei estadual, aprovada nos moldes e limites da competência fixada constitucionalmente, é que se pode falar em instituição do tributo.

Toda a competência tributária decorre exclusivamente da Constituição Federal, sendo exercida pela União, Estados, DF e Municípios por meio de leis produzidas pelos Legislativos de cada um desses entes políticos.

Apesar dessa exclusividade relativa à Constituição Federal, é importante salientar que o art. 6.º do CTN ressalva também as limitações contidas nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, além do disposto no próprio Código Tributário Nacional.

As competências fixadas pela Constituição Federal são **privativas, indelegáveis, irrenunciáveis, incaducáveis** (não prescrevem ou decaem), **inalteráveis** (não podem ser modificadas por norma infraconstitucional) e seu exercício é **facultativo**.

A competência tributária é privativa, pois somente o ente político definido constitucionalmente pode exercê-la. Assim, considerando que a competência para tributar a venda de imóveis é do município (ITBI), nos termos do art. 156, II, da CF, é impossível que o Estado ou a União pretendam legislar sobre o assunto, deferindo uma isenção, por exemplo.

A privatividade da competência tributária é decorrência natural do princípio federativo, de autonomia dos entes federados, não cabendo, em regra, interferência de uma pessoa política sobre a tributação de outra. É para deixar claro que não há hierarquia entre os entes, em matéria de competência tributária, que a Constituição Federal deixou expressa a vedação do art. 151, III, impedindo as chamadas isenções heterônomas, que eram benefícios fiscais de tributos estaduais ou municipais fixados pela União (a União não pode criar uma isenção de ICMS estadual, por exemplo). Claro, portanto, que não foi recepcionado pelo atual sistema constitucional tributário o disposto no parágrafo único do art. 13 do CTN.

Por outro lado, a própria Constituição admite que normas nacionais (em regra por meio de lei complementar) possam regular a tributação a cargo das pessoas políticas, sem que isso configure violação à competência privativa, desde que respeitados os limites previstos na própria Lei Maior. Como exemplo, lei complementar federal (de natureza nacional) definirá fatos geradores, contribuintes e bases de cálculo de impostos, inclusive estaduais e municipais (art. 146, III, *a*), não incidência de ISS sobre serviços para o exterior, regulamentação de benefícios fiscais e definição de alíquotas mínimas e máximas do imposto municipal (art. 156, § 3.º, I, II e III). Resoluções do Senado cumprem também função de veicular normas nacionais, ao fixar alíquotas máximas do ITCMD (art. 155, § 1.º, IV), definir alíquotas interestaduais, mínimas e máximas de ICMS (art. 155, § 2.º, IV e V) e definir alíquotas mínimas do IPVA (art. 155, § 6.º).

A competência é indelegável, pois a prerrogativa de legislar sobre o tributo é

exclusivamente daquele ente político definido na Constituição Federal. Portanto, considerando que a CF deferiu ao município a competência para tributar a propriedade de imóveis urbanos (IPTU – art. 156, I, da CF), é impossível que ele pretenda (por meio de lei, convênio ou qualquer outro ato) delegar a competência legislativa ao Estado, por exemplo. Somente o município pode exercer essa competência, ou seja, somente ele pode criar leis instituindo, majorando, reduzindo ou extinguindo o IPTU em seu território.

No entanto, o art. 7.º do CTN permite que o ente competente **atribua** a outra pessoa jurídica de direito público (ente político ou autarquia) as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. É possível, por exemplo, que o município firme um convênio com as prefeituras vizinhas para a mútua fiscalização do Imposto sobre Serviços (ISS), sem que isso fira a indelegabilidade da competência tributária.

O simples cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou função de arrecadar tributos, nos termos do art. 7.º, § 3.º, do CTN, não configura, tampouco, delegação de competência. Exemplificando, é o caso dos contratos dos fiscos com instituições financeiras para recebimento de tributos, por meio de suas agências bancárias.

A competência é irrenunciável e incaducável, pois o ente político não a perde por sua inércia ou mesmo se eventualmente exprimir sua falta de interesse. Ou seja, um dispositivo da Constituição Estadual, por exemplo, que determine que um Estado renuncie à cobrança do IPVA (imposto sobre automóveis) não tem o efeito de extinguir a competência dada pela Constituição Federal. Como outro exemplo, mesmo que um Município não institua o imposto sobre serviços (ISS) por cem anos, sua competência não caducará.

A facultatividade da competência significa que, embora a Constituição defira à União, por exemplo, a competência para tributar as grandes fortunas (art. 153, VII, da CF), ela somente exercerá tal prerrogativa (legislando sobre o assunto) quando bem entender (até hoje não o fez). A Constituição apenas possibilita a tributação (dá competência), não a impõe.

Porém, quanto à facultatividade, devemos atentar para a Lei de Responsabilidade Fiscal, cujo art. 11 prescreve que tal atitude (não previsão e cobrança de todos os tributos de sua competência) vai contra a responsabilidade na gestão fiscal. Em especial, se o ente político (Estados, DF e municípios) deixar de arrecadar todos os **impostos** de sua competência, ele não poderá receber determinadas transferências voluntárias (envio voluntário de verbas

federais), o que acaba sendo uma sanção que mitiga a facultatividade da competência tributária.

Dizer que a competência tributária é inalterável é reiterar a exclusividade da Constituição Federal para defini-la. Ou seja, se a Constituição determina que compete aos Estados a tributação sobre automóveis, não pode um ente federado pretender, por lei estadual, modificar esta competência, buscando tributar a propriedade de cavalos, por exemplo.

Decorre dessa característica da competência (inalterabilidade) a regra disposta no art. 110 do CTN, pela qual a legislação tributária não pode distorcer o significado dos termos utilizados pela Constituição, buscando burlar os limites da competência deferida. Não pode, como outro exemplo, a legislação estadual definir que o termo “mercadorias” inclui bens imóveis, a fim de ampliar o alcance do ICMS previsto pelo art. 155, II, da CF.

Em regra, a competência tributária é exercida por lei ordinária. Assim, os municípios somente criam seus tributos, alteram e extinguem-nos por meio de lei ordinária municipal. Da mesma forma, os Estados exercem suas competências por meio de lei ordinária estadual.

Há exceções exclusivamente no caso da União, que, excepcionalmente, exercerá sua competência por meio de lei complementar federal, nos seguintes casos:

- empréstimos compulsórios (art. 148 da CF);
- imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF), embora neste caso haja entendimento de que apenas a definição do que sejam grandes fortunas haverá de ser veiculada por lei complementar. A efetiva instituição do tributo, com a fixação das alíquotas, por exemplo, poderá ser feita por simples lei ordinária federal;
- impostos da competência residual da União (art. 154, I, da CF), que veremos mais adiante; e
- outras contribuições sociais além das já previstas nos incisos do art. 195 da CF (conforme o § 4.º desse dispositivo constitucional).

Para todos os demais tributos federais (IR, IPI, II, IE etc.) bastará lei ordinária para instituir e modificar o tributo.

Importante destacar que competem à União os impostos estaduais em Território Federal (atualmente inexistentes) e os municipais, no caso de esse

Território não se dividir em municípios. Já ao Distrito Federal competem os impostos estaduais e os municipais (CF, art. 147).

2.2 CLASSIFICAÇÕES DAS COMPETÊNCIAS

A doutrina comumente classifica as competências tributárias em **competência privativa, competência comum, competência residual e competência extraordinária**.

A **competência privativa** refere-se aos impostos, já que a Constituição Federal faz referência expressa a cada um deles, de competência exclusiva da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. De fato, apenas a União pode cobrar o Imposto de Renda, assim como somente os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o IPVA e somente os Municípios podem cobrar o IPTU.

A **competência comum** refere-se às taxas e contribuições de melhoria, que podem ser instituídas e cobradas por qualquer ente político.

Quanto à **competência residual,** é importante destacar que a listagem de impostos feita pela Constituição é taxativa para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, mas não é taxativa para a União.

Isto significa que os impostos da competência dos Estados, DF e Municípios são apenas aqueles previstos pela Constituição. Já a União pode criar outros impostos além dos descritos no art. 153 da CF: é a competência residual, nos termos do art. 154, I, da Constituição.

A competência residual somente pode ser exercida por lei complementar. Além do mais, os impostos eventualmente criados devem atender aos requisitos do art. 154, I, da CF, ou seja, serão não cumulativos (como o ICMS e IPI, permitindo-se o abatimento dos valores pagos nas operações anteriores) e não terão fato gerador ou base de cálculo próprio de outro imposto já existente (seria bitributação).

Finalmente, em caso de guerra externa ou sua iminência, a União poderá criar um imposto novo, não previsto na Constituição Federal, instituindo-o e cobrando-o, por simples lei ordinária, nos termos do art. 154, II, da CF. É a chamada **competência extraordinária**.

Admite-se nessa hipótese a invasão da competência de outros entes políticos. De fato, em caso de conflito bélico, a União poderia (por simples lei ordinária, reiteramos) criar um imposto extraordinário sobre a propriedade de veículos

automotores, por exemplo. Note-se que a competência para a tributação dessa propriedade (sobre veículos automotores) é, ordinariamente, dos Estados (art. 156, III, da CF), mas a Constituição permite, excepcionalmente, a bitributação (cobrança em repetição, pela União e pelos Estados) exclusivamente neste caso da competência federal extraordinária decorrente de guerra externa ou sua iminência.

Este imposto extraordinário deverá ser suprimido gradativamente, cessadas as causas de sua criação. Como vimos anteriormente, a situação de guerra externa ou de sua iminência possibilita também a instituição de empréstimo compulsório (nesse caso, por lei complementar).

CLASSIFICAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS	
Privativa	Relativa aos impostos (também ao empréstimo compulsório e à maior parte das contribuições especiais, exceto servidores)
Comum	Relativa a taxas e contribuições de melhoria
Residual	Somente a União pode criar outros impostos (além dos previstos na CF), por meio de lei complementar, que não podem ser cumulativos, nem ter a mesma base de cálculo ou o mesmo fato gerador de outro já existente
Extraordinária	Somente a União pode criar imposto extraordinário, por lei ordinária, em caso de guerra externa ou sua iminência, que pode repetir base de cálculo e fato gerador de outro já previsto na CF

2.3 CONFLITO DE COMPETÊNCIA

Imagine que dois entes federados pretendam tributar o mesmo fato gerador. Trata-se da bitributação. Tal situação é vedada pelo sistema jurídico brasileiro, com a exceção do art. 154, II, que dá à União a possibilidade de criar imposto extraordinário nos casos de guerra externa ou sua iminência, invadindo a competência tributária de outro ente federado, como visto há pouco.

A doutrina costuma diferenciar a bitributação do *bis in idem*, entendendo que ambos são inadmissíveis no sistema tributário nacional.

A bitributação ocorre quando dois entes políticos pretendem exigir o mesmo imposto, sobre a mesma situação. Por exemplo, dois municípios pretendem cobrar imposto sobre o mesmo serviço (ISS) prestado por uma única empresa (um deles entende que o imposto é devido no local do estabelecimento e o outro entende que é devido no local da efetiva prestação). Outro exemplo de bitributação ocorre quando um Estado e um município pretendem cobrar imposto sobre o mesmo fornecimento de embalagens para uma indústria (o Estado entendendo que é circulação de mercadoria e o município entendendo que é prestação de serviço).

Já o *bis in idem* significa a situação em que o mesmo ente tributante pretende exigir mais de uma exação pelo mesmo fato gerador. Seria o caso de um município exigir o imposto sobre transmissões onerosas de imóveis (ITBI) duas vezes em face de uma mesma venda. Por exemplo, quando da lavratura da escritura e, posteriormente, quando do registro no cartório de imóveis.

O art. 146, I, da CF determina que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária. É o que faz o CTN (força de lei complementar) por exemplo quando define requisitos mínimos para a definição de zona urbana (CTN, art. 32, § 1.º), o que regula e minora a possibilidade de conflito de competências do município, que exige o IPTU (sobre imóveis urbanos), e da União, que exige o ITR (sobre imóveis rurais).

2.4 O SIMPLES NACIONAL (“SUPERSIMPLES”)

A Emenda Constitucional 42/2003 incluiu algumas disposições ao art. 146 da CF que trouxeram relevantes inovações ao sistema tributário nacional e às competências tributárias.

A Constituição, por seu art. 146, III, *d*, permite que lei complementar defina tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas – ME e empresas de pequeno porte – EPP, e que institua regimes especiais ou simplificados para o ICMS estadual, para as contribuições sociais devidas pelos empregadores e equiparados, e também para a contribuição ao PIS/Pasep.

Ademais, o parágrafo único do art. 146 prevê a instituição, por lei complementar, de regime único de arrecadação de tributos federais estaduais e municipais, em benefício das microempresas e empresas de pequeno porte:

Simples Nacional, também chamado de “Supersimples”.

Os incisos desse dispositivo delineiam as características deste regime único de arrecadação, que será opcional para os contribuintes e poderá estabelecer condições de enquadramento diferenciadas por Estados.

A Lei Complementar 123/2006 veio regulamentar o assunto, com vigência a partir de 01.07.2007. A partir desse início de vigência, eventuais regimes simplificados existentes no âmbito dos Estados, DF e Municípios deixaram de existir, nos termos do art. 94 do ADCT.

Em suma, trata-se de um recolhimento unificado e centralizado da maioria dos tributos atualmente incidentes sobre as atividades empresariais. Ou seja, os micro e pequenos empresários que optarem pela nova sistemática não mais recolherão tributos e contribuições separadamente para cada sujeito ativo, em regra.

Trata-se de uma tributação unificada, em que o empresário calculará e recolherá um único valor, com base nas características de sua atividade, conforme as delimitações da lei complementar.

Para fins de cálculo do tributo devido, cada empresa deverá se enquadrar nas tabelas anexas à lei complementar, que definem as alíquotas incidentes sobre a receita bruta mensal, conforme a natureza da atividade desenvolvida (comércio, indústria ou serviços) e o porte do empreendimento (receita bruta anual).

A receita tributária auferida, recolhida a um órgão centralizador, será imediatamente distribuída entre os entes políticos, não se admitindo qualquer retenção ou condicionamento. As parcelas a serem distribuídas a cada ente político são também definidas pela lei complementar, por percentuais fixados conforme os critérios da natureza da atividade e do porte da empresa.

Apesar da centralização, os entes federados compartilharão um cadastro único de contribuintes, assim como a arrecadação, a fiscalização e a cobrança.

Dentro dessa sistemática do “Supersimples” não haverá margem para que os entes federados legislem autonomamente sobre os tributos por ela abarcados, havendo, claramente, uma diminuição das respectivas competências tributárias em benefício da arrecadação unificada.

Importante salientar que a LC 123/2006 não trata apenas do Simples Nacional (regime tributário). Ela é uma lei mais ampla (Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte) que fixa tratamento privilegiado também nas áreas trabalhista e de acesso ao crédito e a mercados.

Essa ressalva é importante para que o leitor entenda que há critérios para a

empresa se qualificar como microempresa ou empresa de pequeno porte, nos termos do Estatuto Nacional, e outros critérios para que essa ME ou EPP possa se enquadrar no Simples Nacional (“Supersimples”: o regime tributário). Dito de outra forma, nem todas as microempresas e empresas de pequeno porte (que se enquadram nos critérios gerais do Estatuto) podem aderir ao Simples Nacional. Ou ainda, toda empresa que adere ao “Supersimples” é ME ou EPP; mas nem toda microempresa e empresa de pequeno porte pode aderir ao Simples Nacional. Veja a representação gráfica:



O enquadramento geral das ME e EPP, nos termos do Estatuto, é baseado na receita bruta de cada ano-calendário, considerada como tal o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. No caso de início de atividades, a receita bruta é proporcional ao número de meses (ou fração de mês) de atividade (ou seja, se a empresa tem apenas 6 meses de vida, o limite máximo de receita é dividido pela metade).

Nas tabelas seguintes, apresentamos os critérios para enquadramento como microempresa e empresa de pequeno porte e as exclusões (situações em que a empresa não se enquadra no Estatuto).

Critério para enquadramento geral como ME ou MPP (art. 3.º da LC 123/2006)

- A empresa (sociedade empresária, sociedade simples ou empresário) deve estar devidamente registrada no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas (não pode ser sociedade em comum);
- Microempresas – ME: devem ter faturamento igual ou inferior a R$ 360.000,00 em cada ano-calendário;
- Empresas de pequeno porte – EPP: devem ter faturamento igual ou

inferior a R$ 3.600.000,00 em cada ano-calendário e superior a R$ 360.000,00;

- Microempreendedor Individual – MEI: empresário individual que poderá optar pelo recolhimento dos tributos abarcados pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, previstos pela própria LC (não cumulável com outros benefícios previstos na mesma lei), desde que tenha auferido receita bruta de até R$ 60.000,00 no ano anterior; e
- Pequeno empresário – PE: é o empresário individual caracterizado como microempresa e que tenha receita bruta anual de até R$ 60.000,00 (art. 68 da LC 123/2006).

Exclusões (situações em que a empresa não se enquadra como ME, EPP, ou MEI apesar de sua receita bruta estar dentro dos limites)

Não se enquadram as pessoas jurídicas (art. 3.º, § 4.º, da LC 123/2006):

- de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos da Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R$ 3.600.000,00;
- cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa (com exceção de cooperativas de crédito, centrais de compras etc., conforme § 5.º) não beneficiada pela LC 123/2006, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R$ 3.600.000,00;
- cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R$ 3.600.000,00;
- constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
- que participe do capital de outra pessoa jurídica (com exceção de cooperativas de crédito, centrais de compras etc., conforme § 5.º);
- que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de

arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

- resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendários anteriores; e
- constituída sob a forma de sociedade por ações.

Não se enquadra como Microempreendedor Individual – MEI (art. 18-A, § 4.º) o empresário individual:

- cuja atividade seja tributada pelos Anexos IV ou V da LC 123/2006 (o que inclui boa parte dos serviços), salvo autorização relativa a exercício de atividade isolada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor;
- que possua mais de um estabelecimento;
- que participe de outra empresa como titular, sócio ou administrador;
- que contrate empregado, exceto se for apenas um e que receba salário mínimo ou o piso da categoria (art. 18-C).

Com relação aos limites de receita bruta anual (R$ 3.600.000,00 para EPP; e R$ 360.000,00 para ME), destacamos que há sublimites para determinados Estados, que valem para o ICMS e o ISS naquelas localidades. Ou seja, determinados Estados, a depender de sua participação no PIB nacional (medida de "riqueza" de cada unidade da federação), podem optar por limites de enquadramento menores, conforme o art. 19 da LC 123/2006:

- os Estados cuja participação no PIB brasileiro seja de até 1% poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até 35%, ou até 50%, ou até 70% do limite previsto no inciso II do *caput* do art. 3.º;
- os Estados cuja participação no PIB brasileiro seja de mais de 1% e de menos de 5% poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até 50% ou até 70% do limite previsto no inciso II do *caput* do art. 3.º; e
- os Estados cuja participação no PIB brasileiro seja igual ou superior a 5% ficam obrigados a adotar todas as faixas de receita bruta anual.

Caso a empresa se enquadre nos critérios acima (tenha receita bruta dentro dos

limites e não esteja em uma das hipóteses de exclusão), será considerada micro ou pequena, nos termos do Estatuto, mas não necessariamente poderá aderir ao Simples Nacional (= “Supersimples”, regime tributário simplificado).

Como dito anteriormente, para se enquadrar no “Supersimples” e poder recolher tributos de maneira simplificada, a micro ou pequena empresa, além de preencher os requisitos gerais do Estatuto (conforme as tabelas anteriores), não poderá estar em uma das exclusões específicas no regime especial, previstas no art. 17 da LC 123/2006:

ME ou EPP que não pode recolher tributos na sistemática do Simples Nacional (“Supersimples”)

- que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (*asset management*), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);
- que tenha sócio domiciliado no exterior;
- de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
- que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
- que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- que exerça atividade de importação de combustíveis;
- que exerça atividade de produção ou venda no atacado de: cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes; bebidas alcoólicas, refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas; preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado; e cervejas sem

álcool;

- que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;
- que realize cessão ou locação de mão de obra;
- que realize atividade de consultoria;
- que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis;
- que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS; e
- com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

Assim, mesmo que a microempresa ou empresa de pequeno porte preencha todos os requisitos gerais do Estatuto, ela não poderá recolher tributos na sistemática do "Supersimples" se tiver sócio domiciliado no exterior ou realizar serviço de consultoria, por exemplo.

É muito importante notar que não poderá recolher tributos pela sistemática do Simples Nacional a empresa que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa.

No entanto, a LC 123/2006 (art. 79, com a redação dada pela LC 128/2008) prevê a possibilidade de parcelamento dos débitos existentes (com vencimento até junho de 2008) em até 100 parcelas mensais, para fins de ingresso na sistemática (não vale para reingresso).

No caso de débito tributário relativo ao período posterior ao ingresso no Simples Nacional, existe a oportunidade de o empresário regularizar a situação (pagar o débito, parcelar, transacionar etc.) no prazo de 30 dias a partir da notificação da exclusão (art. 31, § 2.º).

Por outro lado, a LC 123/2006 trouxe algumas exceções às exclusões relacionadas às atividades desenvolvidas pela ME ou EPP (atenção: as exceções são apenas relativas às atividades – isso não se aplica aos casos de sócio no exterior ou de débito tributário, por exemplos, em que é inviável a inclusão na sistemática do "Supersimples"). Trata-se de casos em que o legislador garantiu o ingresso da empresa no Simples Nacional, desde que se dedique exclusivamente

às atividades seguintes, ou que as exerça em conjunto com outras não excluídas expressamente do “Supersimples” (art. 17, § 1.º c/c o art. 18, §§ 5.º-B a 5.º-E):

Atividades que podem ser abarcadas pelo Simples Nacional (exceções às atividades vedadas da tabela anterior)

- creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres, exceto as previstas nos incisos II e III do § 5.º-D do art. 18;
- agência terceirizada de correios;
- agência de viagem e turismo;
- centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;
- agência lotérica;
- serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais;
- transporte municipal de passageiros;
- escritórios de serviços contábeis, observado o disposto nos §§ 22-B e 22-C do art. 18 (para os escritórios de contabilidade, a LC 128/2008 criou um curioso ônus, sob pena de exclusão do Simples Nacional: a prestação gratuita de determinados serviços para ME, EPP e MEI – que poderá ser realizada por meio de convênios entre os órgãos de classe e o poder público –, além da obrigação de prestar determinadas informações estatísticas ao Comitê Gestor);
- produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, inclusive no caso de música, literatura, artes cênicas, artes visuais, cinematográficas e audiovisuais;
- construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;
- serviço de vigilância, limpeza ou conservação;
- cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros;
- academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais;
- academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes;

- elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante;
- licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;
- planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante;
- empresas montadoras de estandes para feiras;
- laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica;
- serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética;
- serviços de prótese em geral;
- serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas;
- também poderá optar pelo Simples Nacional a ME ou a EPP que se dedique à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa no art. 17 da LC 123/2006, desde que não incorra em nenhuma das hipóteses de vedação previstas na mesma Lei Complementar.

Finalmente, é bom registrar quais são os tributos incluídos na sistemática do Simples Nacional. Ou seja, quais os tributos que são recolhidos de maneira simplificada e unificada. São os chamados tributos empresariais, com exceção daqueles incidentes na importação e na exportação, conforme a tabela seguinte.

Tributos incluídos no "Supersimples" (recolhimento unificado)

- Impostos federais: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
- Contribuições sociais da União: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Contribuição para o PIS e o PASEP, Contribuição patronal previdenciária para o INSS – CPP. No caso da contribuição patronal, há exceções, ou seja, casos em que determinadas empresas devem recolhê-la separadamente (fora da sistemática unificada do "Supersimples), enquadradas no Anexo IV da LC 123/2006;
- Imposto estadual: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS;

– Imposto municipal: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Para que fique claro: o “Supersimples” refere-se apenas aos tributos acima listados. Não estão incluídos os tributos aduaneiros (II e IE, além de PIS/PASEP, COFINS, IPI e ICMS incidentes na importação), sobre o patrimônio (ITR, IPVA, IPTU), a CPMF (hoje extinta), o FGTS nem, muito menos, aqueles devidos pelas pessoas físicas (sócios e empregados), como IRPF, contribuição do trabalhador ao INSS etc.

Mais uma vez, há exceções também para o caso de algumas incidências específicas do IRPJ, ICMS e ISS. Na tabela a seguir, listamos as hipóteses de fatos geradores excluídos da sistemática do Simples Nacional (ou seja, situações em que a empresa deverá recolher o imposto na sistemática comum, conforme a legislação de cada ente tributante):

Incidências não incluídas no Simples Nacional

– **Imposto de Renda:**

a) relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável; e

b) relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;

– **ICMS devido:**

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;

b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;

c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;

d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;

e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal; e

g) nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto (com ou sem encerramento da tributação), bem

como do valor relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal.

– **ISS devido:**

a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte (nesses casos, a alíquota para a retenção deverá corresponder àquelas fixadas nos Anexos da LC 123/2006, conforme art. 21, § 4.º); e

b) na importação de serviços.

Os Estados, DF e Municípios poderão prever o recolhimento do ICMS e do ISS em valores fixos pelas microempresas com faturamento bruto anual de até R$ 120.000,00, na forma definida pelo Comitê Gestor, desde que o montante cobrado não ultrapasse 50% daquele que seria recolhido na sistemática do Simples Nacional (art. 18, § 18).

Em princípio, as ME e EPP optantes pelo Simples Nacional não fazem jus à apropriação nem podem transferir créditos relativos aos tributos abrangidos pela sistemática.

No entanto, a LC 128/2008 inovou, prevendo a possibilidade de transferência de créditos de ICMS relativos às operações realizadas por ME e EPP, correspondentes aos valores efetivamente devidos na sistemática do Simples Nacional. Ou seja, se a micro ou pequena empresa recolhe apenas 1,25% de ICMS, conforme o seu enquadramento no Anexo I, por exemplo, será esse o percentual que deverá ser indicado na nota fiscal de venda e apropriado pelo adquirente da mercadoria. O art. 23, § 4.º, da LC 123/2006 traz exceções a essa possibilidade excepcional de creditamento, em especial: nos casos de ICMS recolhido em valores fixos; em que há isenção do tributo estadual; ou se o vendedor não indica o percentual de ICMS na nota fiscal.

Os arts. 28 a 32 da LC 123/2006 trazem as hipóteses de exclusão do Simples Nacional, que pode ser de ofício (o fisco toma a iniciativa) ou por comunicação do próprio contribuinte.

A própria empresa deve comunicar sua exclusão quando optar por isso (ficar no “Supersimples” é opcional, observados os prazos que veremos a seguir), ou nos casos de exclusão obrigatória, quando ela passar a incidir em alguma vedação legal (das tabelas que vimos anteriormente, inclusive se ultrapassar o limite da receita bruta mensal).

Nesses casos de comunicação pela empresa, a exclusão:

a) se for opção (não obrigatória), vale para o exercício seguinte (exceto se comunicada no mês de janeiro, hipótese em que gera efeitos no mesmo ano);

b) quando a empresa incorrer em vedação legal, a exclusão vale já no mês seguinte; e

c) se a exclusão decorrer de excesso de receita no ano de início das atividades, ela gera efeitos retroativos ao início da empresa, exceto se o excesso for mínimo (menor que 20%, hipótese em que a exclusão tem efeito apenas no exercício seguinte – essa regra vale também para o excesso de receita nos exercícios subsequentes).

O fisco excluirá a empresa de ofício quando ela deixar de comunicar a exclusão obrigatória ou em situações que denotam dolo ou omissão por parte das empresas (embaraço à fiscalização, infração reiterada ao disposto na legislação do Simples Nacional, falta de registros ou emissão de documentos fiscais, omissão de receita etc.), nos termos do art. 29 da LC 123/2006.

Nessa hipótese de exclusão de ofício:

a) ela tem efeito no mês da falta incorrida (no caso de existência de débito tributário, a exclusão vale a partir do exercício seguinte ao da sua notificação, desde que não haja regularização em 30 dias);

b) a empresa não pode aderir à sistemática nos próximos 3 anos;

c) caso haja fraude, o prazo de impedimento sobe para 10 anos; e

d) a competência para decidir a exclusão é do ente fiscalizador (União, Estado, DF ou Município).

No caso de inadimplência, os juros e multas são aqueles previstos pela legislação do Imposto de Renda. As multas relativas às obrigações acessórias estão previstas no art. 38 da LC 123/2006.

A fiscalização é descentralizada, devendo haver coordenação entre os entes tributantes. O critério de competência é o local do estabelecimento e do fato gerador. É possível que o Estado delegue a função aos Municípios, desnecessária em relação à fiscalização do ISS (art. 33, §§ 1.º e 1.º-A, da LC 123/2006).

Apesar de a competência ser fixada a partir da localização do estabelecimento, a fiscalização, após iniciada, poderá abranger todos os demais estabelecimentos e todos os tributos abrangidos pelo Simples Nacional (embora a fiscalização relativa às obrigações acessórias seja privativa do ente respectivo), nos termos

dos §§ 1.º-B a 1.º-D do art. 33 da LC 123/2006.

O processo administrativo é da competência do ente que constituiu o crédito tributário (quem autuou a empresa julgará o recurso correspondente). É possível a delegação da competência pelo município ao Estado correspondente (art. 39, § 1.º). As consultas serão respondidas pela Secretaria da Receita Federal ou pelos Estados (caso do ICMS) e municípios (caso do ISS).

Finalmente, as ações tributárias propostas pelos contribuintes serão movidas, em regra, contra a União, devendo os demais entes (Estados e municípios) prestar auxílio. As ações que tratem exclusivamente do ICMS ou do ISS deverão ser movidas contra Estados (ou DF) e Municípios, conforme a competência. Os Mandados de Segurança serão movidos contra as autoridades coatoras a que se refiram os tributos discutidos.

A inscrição em dívida ativa e a cobrança judicial serão realizadas, em regra, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com possibilidade de delegação a Estados e municípios (com relação ao ICMS e ao ISS) – art. 41 da LC 123/2006, com as exceções do § 5.º.

2.5 SUJEIÇÃO ATIVA

CTN – Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a *pessoa jurídica de direito público* titular da competência para exigir o seu cumprimento.

A competência tributária não se confunde com a sujeição ativa.

Como vimos, a competência tributária refere-se à prerrogativa de cada ente político legislar, criando, modificando e mesmo extinguindo os tributos.

Já a sujeição ativa significa a ocupação do polo ativo na obrigação tributária. Sujeito ativo é aquele que exigirá o pagamento do tributo pelo sujeito passivo.

Embora a competência tributária seja indelegável, como vimos anteriormente, nada impede que o ente tributante atribua a outra pessoa a capacidade para fiscalizar e arrecadar a exação (CTN, art. 7.º). Em outras palavras, o sujeito ativo não será, necessariamente, o ente político competente para instituir o tributo (União, Estados, DF e Municípios).

É verdade que, normalmente, é o próprio ente político competente que exige e arrecada o tributo. Ou seja, no mais das vezes o sujeito ativo se confunde com aquela pessoa política que detém a competência tributária. Como exemplo, a União é competente para tributar as rendas e os proventos de qualquer natureza

(IR) e é ela que, além de exercer essa competência (legislando sobre o assunto), também fiscaliza e cobra o imposto de renda.

Por outro lado, muitas vezes tal capacidade (sujeição ativa) é delegada a outra pessoa, sempre por meio de lei. Essa delegação pode ser revogada a qualquer momento pelo ente político competente (também por meio de lei).

O CTN prevê que o sujeito ativo deve ser sempre entidade de direito público (art. 119). De fato, quando há delegação da sujeição ativa, normalmente ela é exercida por autarquia (entidade de direito público). No entanto, há autores que admitem, excepcionalmente, que determinados tributos sejam exigidos, fiscalizados e arrecadados por entidade de direito privado (SENAI, SESI, SENAC, SESC, SEBRAE etc.) e até mesmo por pessoa física (tabeliães, "donos de cartório").

Temos, em especial, os casos de **parafiscalidade,** quando uma autarquia, por exemplo, passa a ser o sujeito ativo, cobrando o tributo e utilizando os recursos arrecadados para cumprir suas finalidades (não repassa o dinheiro arrecadado para a União, Estados, DF ou Municípios, ficando com ele). Normalmente, quando a sujeição ativa é delegada (quase sempre para autarquias), há parafiscalidade (as autarquias ficam com o dinheiro arrecadado para financiar suas despesas).

Como exemplo, vimos anteriormente que as contribuições pagas pelos médicos ao respectivo Conselho Regional de Medicina são da competência exclusiva da União (ela quem legisla a respeito das contribuições de interesse de categorias profissionais – art. 149 da CF), mas são cobradas pelo CRM (= sujeito ativo), que fica com a receita correspondente.

2.6 REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Em regra, a receita tributária auferida aproveita ao ente competente para instituir o tributo. No entanto, a Constituição Federal prevê diversos casos em que a receita percebida pela União e por cada um dos Estados é parcialmente distribuída entre os demais entes federados.

Assim, por exemplo, embora o imposto de renda seja de competência da União, parcela do produto arrecadado por ela é transferida aos Estados, ao DF e aos Municípios, por meio dos fundos de participação.

Além dessa transferência, há casos em que valores referentes a tributos são retidos diretamente pelo ente beneficiário. Por exemplo, o imposto de renda

retido na fonte pelos municípios, quando do pagamento dos salários de seus servidores, não é repassado à União.

São devidos aos Estados e ao Distrito Federal (arts. 157 e 159 da CF):

- o IR retido na fonte sobre os rendimentos pagos por eles, suas autarquias e fundações;
- 20% da arrecadação do imposto da competência residual (CF, art. 154, I);
- 10% do IPI, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, sendo que nenhum Estado ou o Distrito Federal pode receber mais que 20% destes 10% distribuídos;
- 30% do IOF sobre o ouro, quando definido em lei com ativo financeiro, conforme a origem;
- parcela dos recursos do Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal, formado por 21,5% da arrecadação do IR e do IPI;
- 29% da arrecadação da CIDE sobre combustíveis prevista pelo art. 177, § 4.º, da CF, (recebem 29%, na forma da lei, mas repassam aos Municípios 25% desse montante recebido). O valor deverá financiar programas de infraestrutura em transportes.

São devidos aos municípios (arts. 158 e 159 da CF):

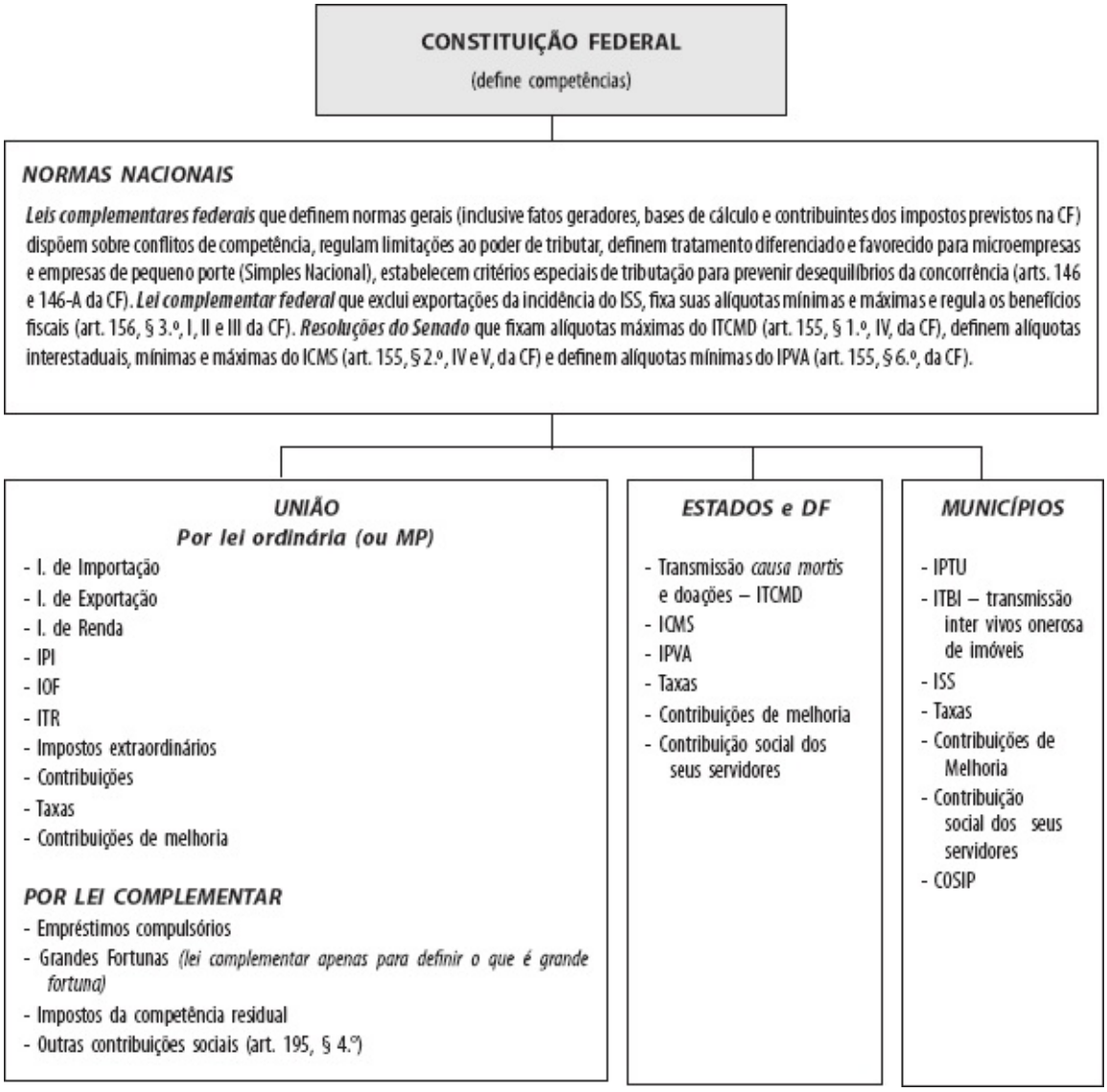
- o IR retido na fonte sobre os rendimentos pagos por eles, suas autarquias e fundações;
- 50% do ITR referente a imóveis localizados no seu território. O município poderá ficar com a totalidade do ITR se optar por fiscalizar e cobrá-lo, na forma da lei, conforme previsto pelo art. 153, § 4.º, III, da CF;
- 50% do IPVA referente a veículos licenciados no seu território;
- 25% do ICMS, rateados: 3/4, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações realizadas no território do município e até 1/4 de acordo com a lei estadual;
- 25% da parcela do IPI recebido pelo Estado, divididos pelos critérios de rateio do ICMS;
- 70% do IOF sobre o ouro, quando definido em lei com ativo financeiro, conforme a origem;

- parcela dos recursos do Fundo de Participação dos Municípios, formada por 22,5% da arrecadação do IR e do IPI. Um adicional de 1% do IR e do IPI arrecadados será destinado ao Fundo dos Municípios no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;
- 25% da parcela recebida pelos Estados relativa à arrecadação da CIDE sobre combustíveis (os Estados recebem 29% da arrecadação e, do valor recebido, repassam 25% aos Municípios). O valor deverá financiar programas de infraestrutura em transportes.

O art. 160 da CF veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego desses recursos atribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos. Seu parágrafo único excepciona dessa vedação o condicionamento da entrega de recursos ao pagamento dos créditos da União e dos Estados, inclusive de suas autarquias, e ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2.º, incisos II e III, da CF (aplicação obrigatória de recursos em ações e serviços públicos de saúde).

Finalmente, cabe salientar que além da destinação de parte dos recursos do IR e do IPI arrecadados pela União para o Fundo de participação dos Estados e Distrito Federal (21,5%) e para o Fundo de Participação dos Municípios (22,5% + 1% em dezembro), 3% do total do imposto federal será entregue para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por intermédio de suas instituições financeiras de caráter regional (art. 159, I, *c*, da CF).

2.7 AS COMPETÊNCIAS DE CADA ENTE FEDERADO



2.8 QUESTÕES

1. (OAB 2011.3 – FGV) A competência tributária não se confunde com a capacidade tributária ativa. Aquela se traduz na aptidão para instituir tributos, enquanto esta é o exercício da competência, ou seja, a aptidão para cobrar tributos. Nesse sentido, é correto afirmar que

a) compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos, taxas, contribuições de melhoria, assim como as contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública.

b) em virtude do princípio federativo, que, entre outras consequências, delimita entre os entes políticos o poder de tributar, ao Distrito Federal compete apenas instituir espécies tributárias próprias dos Estados-membros da federação.

c) a União pode instituir, via lei ordinária, impostos além dos previstos na Constituição,

mediante dois requisitos: que eles sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador próprio dos impostos já previstos constitucionalmente.

d) em Território Federal, os impostos estaduais são de competência da União. Caso o Território não seja dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais também são de competência da União.

2. (X Exame de Ordem Unificado – FGV) A União criou um novo imposto não previsto na CRFB mediante lei complementar sobre a propriedade de veículos de duas rodas não motorizados, que adota fato gerador e base de cálculo diferente dos demais discriminados na Constituição. Nessa situação, a União terá feito uso de competência.

a) comum.

b) residual.

c) cumulativa.

d) extraordinária.

3. (XI Exame de Ordem Unificado – FVG) A remuneração que os Municípios pagam a seus servidores está sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda retido na fonte (IR-Fonte). Assinale a alternativa que indica o ente público ao qual pertence o produto da arrecadação do IR-Fonte nesse caso específico.

a) Ao Município que efetua o pagamento da remuneração.

b) À União.

c) Ao Estado em que está situado o Município que efetua o pagamento da remuneração.

d) Metade à União e metade ao Município que efetua o pagamento da remuneração.

4. (OAB/Nacional 2007.II) A Sol Agência de Viagem e Turismo Ltda. dedica-se exclusivamente a sua atividade-fim. Um de seus sócios diretores, que é domiciliado no México, decidiu que os impostos e contribuições da referida pessoa jurídica deveriam ser recolhidos pelo regime do Simples Nacional, por considerar que a agência se enquadra nos requisitos legais de uma microempresa. Considerando a situação hipotética apresentada, assinale a opção correta de acordo com o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

a) O Simples Nacional implica o recolhimento trimestral de vários tributos, mediante documento único de arrecadação.

b) Inclui-se, entre as contribuições recolhidas pelo sistema do Simples Nacional, a contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

c) A Sol Agência de Viagem e Turismo Ltda. não pode recolher seus impostos e contribuições na forma do Simples Nacional por ter sócio domiciliado no exterior.[1]

d) Um dos requisitos para que uma pessoa jurídica possa se enquadrar na definição legal de microempresa é que a mesma aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 240.000,00.

5. (OAB/Nacional 2007.III) Do conceito de competência residual deduz-se que[2]

a) os estados não podem criar taxas que tenham base de cálculo idêntica à dos impostos.

b) os estados só podem criar impostos que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos impostos previstos na Constituição.

c) a União não pode criar empréstimos compulsórios que tenham base de cálculo idêntica à dos impostos previstos na Constituição.

d) a União não pode criar impostos cumulativos.

6. (OAB/Nacional 2007.III) Acerca do sistema tributário nacional, assinale a opção incorreta.

a) Fere preceito constitucional a instituição de taxa sobre serviços de engenharia prestados por particulares.

b) Caso seja criado um território federal, caberá à União instituir o IPVA sobre os veículos licenciados no referido território.

c) Todos os impostos instituídos pela União têm caráter pessoal e são graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes.

d) As contribuições de intervenção no domínio econômico instituídas pela União não incidirão sobre receitas decorrentes de exportação.

7. (OAB/Nacional 2008.I) Dado que a Constituição Federal atribuiu competência para os estados legislarem sobre o IPVA, essa prerrogativa envolve o pleno poder de legislar sobre esse tributo. Todavia, essa competência, consoante o Código Tributário Nacional (CTN), está, em tese, submetida às limitações[3]

a) do próprio CTN, dos tratados internacionais e da respectiva constituição estadual.

b) dos tratados internacionais, da Constituição Federal e da respectiva constituição estadual.

c) do próprio CTN, da Constituição Federal e da respectiva constituição estadual.

d) do próprio CTN, da Constituição Federal e dos tratados internacionais.

8. (OAB/Nacional 2008.II) Supondo que a União tenha criado dois territórios federais em determinada área da região amazônica: o primeiro localizado em área não dividida em municípios e o segundo, em área onde há três municípios, assinale a opção correta relativamente à competência para a arrecadação dos tributos nos dois territórios.[4]

a) No primeiro território, a arrecadação dos tributos estaduais caberia ao governo do próprio território, e a dos tributos municipais, à União.

b) No primeiro território, tanto a arrecadação dos tributos estaduais quanto a dos municipais caberiam à União.

c) No segundo território, a arrecadação dos tributos estaduais caberia ao governo do próprio território, e a dos tributos municipais, à União.

d) No segundo território, tanto a arrecadação dos tributos estaduais quanto a dos municipais caberiam à União.

9. (OAB/Nacional 2008.II) Na hipótese de o Brasil decretar estado de guerra, a CF oferece algumas formas de incrementar a receita federal, entre as quais não se inclui a criação de[5-6]

a) impostos extraordinários por meio de medidas provisórias.

b) impostos extraordinários por meio de lei ordinária.

c) empréstimos compulsórios por meio de lei complementar.

d) empréstimos compulsórios por meio de medidas provisórias.

10. (OAB/MG Abril/2008) O regime único de arrecadação do impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, previsto na Constituição Federal:[7]

a) é obrigatório para microempresas e opcional para as empresas de pequeno porte.

b) poderá ter condições de enquadramento diferenciadas por Estado.

c) poderá ser instituído por lei ordinária ou por medida provisória.

d) depende de lei complementar que ainda não foi editada pela União Federal.

11. (OAB Nacional 2009 – I) É de competência exclusiva da União instituir

a) contribuição para o custeio do regime previdenciário próprio dos servidores estaduais.[8]

b) contribuição de melhoria, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.[9]

c) contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.[10]

d) contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

12. (OAB Nacional 2009 – II) Compete aos estados e ao DF instituir imposto sobre[11]

a) a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos.

b) operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

c) a propriedade predial e territorial urbana.

d) a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis.

13. (OAB Nacional 2009 – II) Assinale a opção correta acerca da competência tributária:

a) O ente político poderá transferir a terceiros as atribuições de arrecadação e fiscalização de tributos.

b) Os estados, na forma das respectivas leis, têm competência para instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

c) É lícita a delegação da competência tributária de uma pessoa jurídica de direito público interno a outra.

d) A União, os estados e o DF têm competência para instituir impostos não previstos expressamente na CF, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados no texto constitucional.

GABARITO: As respostas destes testes encontram-se no final do livro.

1 A alternativa “c” também está correta. Ver art. 17, II, da LC 123/2006.

2 Ver art. 154, I, da CF.

3 Os tratados internacionais não podem restringir a competência tributária dos Estados.

4 Ver art. 147 da CF.

5 Ver art. 148, I, e art. 154, II, ambos da CF.

6 O empréstimo compulsório também foi estudado no Cap. 1.

7 Ver art. 146, parágrafo único, da CF.

8 Essa competência é de cada Estado – art. 149, § 1.º, da CF.

9 Todos os entes políticos podem instituir e cobrar contribuição de melhoria (= competência comum), cujo fato gerador é a valorização imobiliária decorrente de obra pública – art. 145, III, da CF e art. 81 do CTN.

10 Art. 149 da CF.

11 Art. 155 da CF.



PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO E IMUNIDADES

3.1 PRINCÍPIOS

Os princípios são proposições normativas de forte carga valorativa, que têm proeminência em relação às demais normas do sistema jurídico, por veicularem valores altamente relevantes para a sociedade. Eles fixam diretrizes para o trabalho do legislador e do aplicador do direito, de maneira que as demais normas devem ser produzidas, interpretadas e aplicadas em sua conformidade.

O subsistema jurídico tributário, integrante que é do sistema jurídico nacional, submete-se aos princípios gerais do direito. Como exemplo, os direitos e garantias fundamentais previstos no art. 5.º da CF (como legalidade, isonomia, garantia da propriedade privada, devido processo legal etc.) aplicam-se ao Direito Tributário.

Adicionalmente, a CF apresenta princípios próprios para o subsistema do Direito Tributário. Tais princípios muitas vezes restringem-se a reafirmar ou especificar princípios gerais.

Os princípios que regem, especificamente, a tributação encontram-se, muitos deles, descritos nos arts. 150 a 152 da CF, que compõem a Seção denominada *Das limitações do poder de tributar*.

3.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)

O princípio da legalidade, inscrito no art. 5.º, II, da CF, é reafirmado no âmbito do Direito Tributário: é vedado aos entes tributantes exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Vimos isso ao estudarmos a definição de tributo: sendo ele uma prestação **compulsória,** somente poderia ser fixado por lei. De fato, ninguém é obrigado a fazer nada contra sua vontade (no caso, entregar dinheiro ao fisco), senão em virtude de lei.

Assim, apenas por lei se pode instituir ou aumentar tributos. A lei aqui é em sentido lato, já que se admite a utilização de Medida Provisória ou Lei Delegada para essa finalidade.

Apesar de o art. 150, I, da CF falar em "exigir ou aumentar tributo", o princípio da legalidade é mais amplo. Na verdade, exige-se lei também para reduzir, extinguir, perdoar tributos, já que o Poder Público não pode abrir mão de receita pública, exceto por meio de lei.

A doutrina, muitas vezes, utiliza outras expressões para se referir ao princípio da legalidade, ainda que com sutis variações de conteúdo:

- princípio da reserva legal: a tributação depende sempre de lei;
- princípio da reserva absoluta de lei: toda a incidência e a conduta da administração tributária devem ser previstas em lei;
- princípio da reserva de lei formal: a tributação exige lei em sentido formal (aquela produzida pelo Legislativo e sancionada pelo Executivo), não servindo a simples lei material (conceito que inclui normas gerais e abstratas veiculadas por decretos, portarias etc.). Ressalte-se que são admitidas Medidas Provisórias e Leis Delegadas (com força de lei ordinária) para veiculação de matéria tributária, além de instrumentos infralegais para modificação de alíquotas de determinados tributos federais, como veremos;
- princípio da tipicidade fechada: todos os elementos da incidência tributária (fato gerador, sujeitos passivo e ativo, base de cálculo etc.) devem estar

exaustivamente descritos em lei.

O art. 97 do CTN traz os caracteres do princípio da legalidade:

CTN – Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21 [II], 26 [IE], 39 [antigo ITBI estadual], 57 [revogado] e 65 [IOF];

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do§ 3.º do art. 52 [revogado], e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21 [II], 26 [IE], 39 [antigo ITBI estadual], 57 [revogado] e 65 [IOF];

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

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

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

Quando dizemos que a tributação se submete ao princípio da legalidade, significa que somente a lei pode definir os sujeitos passivos e ativos, bases de cálculo, alíquotas, fatos geradores, isenções, além de remissões, anistias, penalidades etc., resguardadas as competências da lei complementar (art. 146 da CF). Salientamos que elementos não essenciais dos tributos podem ser previstos por normas infralegais, como decretos regulamentadores (é o caso do vencimento do tributo, preenchimento de guias, forma de recursos etc.).

A majoração de tributo que exige lei é a efetiva, que corresponde ao aumento real da base de cálculo ou da alíquota. A simples atualização monetária da base de cálculo, nos limites dos índices de inflação no período, não é majoração, mas simples manutenção do valor tributado, e pode ser veiculada por norma infralegal (art. 97, § 2.º, do CTN). É o caso, por exemplo, da atualização monetária da base de cálculo do IPTU ou do IPVA por decreto do Executivo, que é plenamente válida.

Dentre as exceções, ou mitigações, ao princípio da legalidade, lembremos a possibilidade de o Executivo alterar as alíquotas dos tributos de forte carga extrafiscal (II, IE, IPI e IOF, CIDE sobre combustíveis), nas condições e limites legais (CF art. 153, § 1.º, e art. 177, § 4.º, I, *b*).

Para a alteração dessas alíquotas, o Executivo pode se valer de simples

decreto (sempre observando as condições e limites fixados na lei específica) ou mesmo de portarias ministeriais (desde que haja delegação do Presidente). Muito importante fixar que somente a União tem essa possibilidade e apenas com relação a estes tributos. Apresentamos uma tabela para memorização:

Tributos cujas alíquotas podem ser alteradas por ato do Executivo, nas condições e nos limites da lei
i) II – imposto de importação
ii) IE – imposto de exportação
iii) IPI – imposto sobre produtos industrializados
iv) IOF – imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
v) redução e restabelecimento da alíquota da Cide sobre atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool combustível (art. 177, § 4.º, I, *b*)

Há caso em que a Constituição não só exige lei, como a exige específica. De fato, o art. 150, § 6.º da CF dispõe que a concessão de benefícios fiscais deve ser veiculada por lei que trate exclusivamente de tais benefícios ou, no máximo, lei que aborde somente o tributo respectivo.

Por exemplo, se um Estado resolve conceder uma isenção de IPVA para motocicletas, terá de fazê-lo por meio de uma lei estadual que trate somente do benefício fiscal ou uma lei que trate somente do IPVA. Isso visa a impedir que o legislador inclua em um projeto de lei relativo a moradias, por exemplo, um dispositivo de isenção do IPVA, evitando eventuais tentativas de aprovar benefícios fiscais sem o devido destaque e discussão.

3.3 PRINCÍPIO DA IGUALDADE OU ISONOMIA

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

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)

O princípio da igualdade insculpido no *caput* do art. 5.º da CF é reafirmado também no sistema tributário, pelo art. 150, II, da CF.

Não se pode tratar diferentemente dois contribuintes em situação equivalente. Essa regra aplica-se não somente à administração tributária, mas também ao próprio legislador, que não pode criar lei discriminatória.

Houve, no passado, muita discussão sobre a possibilidade de determinados profissionais (juízes, militares) não terem seus rendimentos tributados pelo IR, invocando-se argumentos diversos como a irredutibilidade salarial ou a própria natureza desses rendimentos. Afastando essa discussão, o inciso II do art. 150 da CF deixa claro que não cabem tais privilégios, pois agridem o princípio da isonomia.

O princípio da isonomia, no entanto, não afasta a pessoalidade e a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte que devem ser sempre perseguidas pelos tributos, em especial os impostos, em conformidade com o art. 145, § 1.º, da CF.

A própria CF prevê a progressividade no caso do IR e do ITR (alíquotas maiores conforme maior for a base de cálculo), a seletividade das alíquotas do ICMS e do IPI (alíquotas menores para bens essenciais – como produtos da cesta básica – e alíquotas maiores para bens supérfluos – como vestidos de luxo), impacto reduzido do IPI sobre aquisição de bens de capital pelo contribuinte e diferenciação de alíquotas conforme o uso e tipo do automóvel, para o IPVA (por exemplo, alíquotas maiores para carros de luxo e menores para veículos utilitários).

Em março de 2013 o STF também reconheceu a possibilidade de cobrança progressiva do ITCMD (RE 562.045, com repercussão geral).

Todos estes casos representam situações em que o constituinte entendeu que as diferenciações não são antiisonômicas, pelo contrário, são regras que visam a dar efetividade ao princípio da igualdade, na medida em que tratam desigualmente os contribuintes que estão em situações diferentes.

As isenções fixadas por lei, beneficiando determinados setores da sociedade ou da economia, tampouco violam o princípio da isonomia, desde que sejam

justificadas pela reduzida capacidade contributiva dos beneficiados (por exemplo, isenção de IPTU para pequenos imóveis residenciais), ou por relevante interesse público no fomento de alguma atividade (como exemplo, isenção a setor industrial essencial, que se pretende incentivar).

O art. 146, III, "c" e "d" da CF prevê que lei complementar federal poderá fixar o tratamento adequado ao ato cooperativo (fomentando a atividade das cooperativas) e diferenciado em benefício das micro e pequenas empresas (como visto ao tratarmos das competências tributárias e do Supersimples). Essas medidas, apesar de representarem regras mais benéficas a esses setores da economia (cooperativas, micro e pequenas empresas), não violam o princípio da igualdade.

Os tributos de forte carga extrafiscal são comumente fixados de maneira a interferir no mercado, sem que isso represente violação ao princípio da igualdade. Por exemplo, se o preço do trigo aumenta muito, o Executivo Federal pode reduzir a alíquota do imposto de importação incidente sobre este produto, buscando facilitar a oferta no mercado interno.

Por fim, o inciso II do art. 151 da CF decorre do princípio da isonomia aplicado à Federação, pois impede que a União tribute a renda das obrigações da dívida pública dos demais entes políticos e a remuneração e os proventos dos respectivos agentes políticos em níveis superiores aos da tributação das rendas referentes às suas próprias obrigações e dos seus agentes.

3.4 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

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

III – cobrar tributos:

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

A lei relativa à cobrança de tributos atinge eventos ocorridos apenas após o início de sua vigência. Significa dizer que não atingirá fatos passados.

Trata-se de garantia já prevista no inciso XXXVI do art. 5.º da CF, que determina que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Assim, se a União, valendo-se de sua competência residual, criar um novo imposto, ele somente será exigido com relação a fatos geradores futuros, nunca

com relação ao passado. Da mesma maneira, se um município que não tinha criado o ISS (imposto sobre serviços) resolve aprovar uma lei neste sentido, a exigência somente se referirá a serviços prestados após a publicação da norma de incidência, nunca com relação a fatos passados.

Entende-se que fatos jurídicos continuados, cuja consumação não seja imediata (definição muito criticada por parte da doutrina), submetem-se à lei vigente apenas no momento dessa consumação. Isso significa que, no caso do Imposto de Renda cujo fato gerador inicia-se no dia 1.º de janeiro de cada exercício, mas apenas se conclui no último dia do ano-base, se houver um aumento de alíquota, por exemplo, no dia 30 de dezembro deste ano, tal aumento se aplicará ao fato gerador que se conclui no dia seguinte (31 de dezembro deste ano-base), podendo ser exigido no ano seguinte (a partir de 1.º de janeiro do ano da declaração), conforme Súmula 584 do STF (apesar de crítica de boa parte da doutrina a essa interpretação).

Este princípio aplica-se à exigência de tributos (sua instituição e majoração), além de criação de novas obrigações acessórias. Nessas hipóteses, o princípio da irretroatividade não comporta exceções, diferentemente do princípio da anterioridade, por exemplo.

No entanto, as leis expressamente interpretativas e aquelas que excluem ou atenuam penalidades, conforme o art. 106 do CTN, podem ter efeitos retroativos. Ademais, aplica-se ao lançamento tributário a legislação posterior ao fato gerador quando modifique ou amplie poderes da fiscalização, ou ainda quando defira maiores garantias ao crédito tributário (exceto se cria nova responsabilidade tributária), nos termos do art. 144, § 1.º, do CTN.

Uma lei expressamente interpretativa é aquela aprovada pelo legislador com o intuito de esclarecer o alcance de uma norma anterior (é a chamada interpretação autêntica). O CTN determina que ela tenha efeitos retroativos, ou seja, que seja utilizada para orientar a interpretação de normas e fatos passados. Importante salientar, no entanto, que o Judiciário vem afastando a regra em casos concretos, em especial com relação ao art. 3.º da Lei Complementar 118/2005 (entende-se que essa lei, a pretexto de “interpretar” uma norma, na verdade busca alterá-la).

Caso uma lei reduza ou extinga uma multa, esta lei retroage para beneficiar os infratores (= *lex mitior*). Importante: esta retroatividade somente se aplica às **penalidades**, nunca às regras relativas ao próprio tributo.

Por exemplo, uma lei de 2008 prevê uma alíquota de 20% para um tributo e uma multa de 10% no caso de atraso no pagamento. Em 2010, uma nova lei reduz a alíquota do tributo para 15% e a multa para 5%. Nesta situação

hipotética, imaginemos um contribuinte que não pagou o tributo referente a um fato gerador ocorrido em 2009. Qual a alíquota e multa aplicável?

Pois bem, com relação ao tributo (não é penalidade!), a alíquota é **sempre** aquela vigente na época do fato gerador, ou seja, 20%. Com relação à multa, a redução da penalidade (redução da multa de 10 para 5%) beneficia o infrator, ou seja, aplica-se a multa de 5%. Resultado: tributo calculado a 20% e multa a 5%.

Uma norma que amplie os poderes da fiscalização ou as garantias do crédito tributário (exceto se for para criar nova responsabilidade tributária) também atinge fatos passados.

Lembremos que as anistias (perdão de sanções) e remissões (perdão do crédito tributário) referem-se a fatos geradores passados.

Voltaremos ao assunto ao tratarmos da vigência das normas no tempo.

3.5 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL

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

III – cobrar tributos: (...)

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

A norma tributária que institui ou aumenta tributo tem eficácia no ano seguinte ao da publicação.

Assim, se um Estado aumenta a alíquota do ICMS (por lei), esse aumento somente valerá a partir de 1.º de janeiro do ano seguinte (observada, também, a anterioridade nonagesimal, que veremos a seguir).

Importante fixar que a anterioridade anual refere-se apenas à criação e à majoração de tributos, mas não à redução ou à extinção.

Como exemplo, se um município resolve reduzir a alíquota do ISS (por lei), esta redução vale imediatamente (não há anterioridade), mas apenas para os fatos geradores futuros (princípio da irretroatividade, as exceções são apenas para as penalidades!).

O princípio da anterioridade deriva do princípio da segurança jurídica, garantindo, inicialmente, que o contribuinte não seja surpreendido por uma nova exigência tributária.

As exceções ao princípio da anterioridade anual são aqueles tributos com forte característica extrafiscal (II, IE, IPI e IOF, conforme o art. 150, § 1.º, da CF), os

tributos exigidos por motivo de guerra externa ou sua iminência ou em caso de calamidade pública (imposto extraordinário, art. 154, II, da CF, e empréstimos compulsórios exigidos nos termos do art. 148, I, da CF). Outras exceções são a redução e restabelecimento das alíquotas do ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes, na forma da lei complementar (art. 155, § 4.º, IV, *c*, da CF), e redução e restabelecimento das alíquotas da CIDE sobre combustíveis (art. 177, § 4.º, I, *b*, da CF).

Outra exceção importante é a das contribuições sociais, que se submetem apenas à anterioridade noventária ou nonagesimal, ou seja, são exigidas após noventa dias da publicação da lei que a instituiu ou modificou (art. 195, § 6.º, da CF).

Ao vermos o princípio da anterioridade nonagesimal, em seguida, apresentaremos uma tabela prática para memorização.

Grande parte da doutrina entende que a revogação de isenções, quaisquer que sejam os tributos, equivale a aumento da exação, devendo submeter-se ao princípio da anterioridade, embora o Judiciário nem sempre compartilhe dessa opinião.

É que o CTN, em sentido diverso, abarca a tese pela qual a isenção é um favor legal para o não pagamento do tributo (ocorre o fato gerador, surge a obrigação tributária, mas o seu crédito é excluído). Assim, a revogação da isenção não corresponderia à criação de um tributo novo, mas sim à extinção do benefício de não pagamento. Chamamos atenção para o caso do ICMS (Imposto sobre Circulação), não abarcado pelo art. 104 do CTN (anterioridade apenas nos casos de impostos sobre patrimônio e renda), havendo Súmula do STF (615), afastando a anterioridade no caso de revogação de isenção.

É possível, como vimos, fixar regras tributárias por meio de Medida Provisória. Atualmente, com a redação do art. 62, § 2.º, da CF, no caso dos impostos (exceto os impostos de importação, exportação, IPI, IOF e imposto extraordinário de guerra externa ou iminência), a norma tributária veiculada por MP somente terá eficácia a partir do exercício seguinte ao da publicação, desde que seja convertida em lei até o final do ano em que foi editada. Importante salientar que esta regra de anterioridade das MPs somente se aplica aos impostos (não às taxas e contribuições), observadas as exceções indicadas.

Finalmente, a simples alteração do prazo de recolhimento do tributo (= vencimento) não se submete à anterioridade (Súmula STF 669).

3.6 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL

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

III – cobrar tributos: (...)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*; (...)

Este princípio da anterioridade nonagesimal não exclui a anterioridade anual da alínea *b* do mesmo dispositivo constitucional.

Em regra, a norma tributária que institui ou aumenta tributos vale apenas depois de 90 dias de sua publicação (anterioridade nonagesimal), mas não antes que o primeiro dia do exercício seguinte (anterioridade anual).

Como exemplo, se um Estado resolve aumentar a alíquota do ICMS, publicando uma lei em fevereiro deste ano, esta majoração somente valerá a partir de 1.º de janeiro do ano seguinte (data posterior aos noventa dias da anterioridade nonagesimal). No entanto, se este mesmo Estado publicar a lei majorando do ICMS apenas em novembro deste ano, a nova alíquota somente se aplicará a partir de fevereiro do ano seguinte (os noventa dias da anterioridade nonagesimal terminam em data posterior a 1.º de janeiro do exercício seguinte). Enfim, vale a data posterior: da anterioridade anual ou da nonagesimal.

Importante reiterar: assim como a anterioridade anual (da alínea "b"), a anterioridade nonagesimal somente se aplica à criação ou majoração de tributos. As reduções e extinções aplicam-se sempre imediatamente.

As exceções à anterioridade nonagesimal não são exatamente as mesmas da anterioridade anual, o que exige muita atenção por parte do estudante.

As exceções da nonagesimal referem-se ao empréstimo compulsório no caso de despesa extraordinária (calamidade pública ou guerra externa), II, IE, IR e IOF (não há exceção para o IPI, como no caso da anterioridade geral), e imposto extraordinário do art. 154, II, além da fixação das bases de cálculo (e não alíquotas) do IPVA e do IPTU, tudo em conformidade com o art. 150, § 1.º, da CF.

Exceções à anterioridade anual – art. 150, III, *b*	**Exceções à anterioridade nonagesimal – art. 150, III, *c***

i) empréstimo compulsório para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência	i) empréstimo compulsório para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência
ii) II – imposto de importação	ii) II – imposto de importação
iii) IE – imposto de exportação	iii) IE – imposto de exportação
iv) IPI – imposto sobre produtos industrializados	**iv) IR – imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza**
v) IOF – imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários	v) IOF – imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
vi) impostos extraordinários na iminência ou caso de guerra externa	vi) impostos extraordinários na iminência ou caso de guerra externa
vii) restabelecimento das alíquotas do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes (art. 155, § 4.º, IV, *c*)	**vii) fixação da base de cálculo do imposto sobre propriedade de veículos automotores – IPVA**
viii) restabelecimento da alíquota da CIDE sobre atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, § 4.º, I, *b*)	**viii) fixação da base de cálculo do imposto sobre propriedade territorial e predial urbana – IPTU**
ix) contribuições sociais, que somente se submetem à anterioridade nonagesimal do art. 195, § 6.º, da CF	

Reiteramos que a simples alteração do prazo de recolhimento do tributo (= vencimento) não se submete à anterioridade (Súmula STF 669).

3.7 PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

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

IV – utilizar tributo com efeito de confisco; (...)

Esta é uma diretriz bastante genérica para o legislador ordinário e para o julgador. Não se pode utilizar o tributo para eliminar a propriedade do particular. A tributação há de ser razoável.

Tal razoabilidade será analisada no caso concreto, sendo bastante difícil nos casos dos tributos que não incidem diretamente sobre os direitos de propriedade.

De fato, ninguém tem dúvida que um IPTU calculado à alíquota de 40% sobre o valor venal do imóvel é confiscatório. No entanto, esta mesma alíquota de 40% seria muito baixa caso fosse adotada para o IPI incidente sobre cigarros, por exemplo.

Entende-se que a vedação de confisco, derivando do princípio constitucional de garantia à propriedade, aplica-se também às penalidades pecuniárias em geral (uma multa não pode ser desproporcionalmente alta de modo a representar confisco).

3.8 PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS

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

V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou de bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; (...)

Não se admite que o tributo seja utilizado para limitar a liberdade das pessoas de ir e vir com seus bens (art. 5.º, XV, da CF), o que não impede as tributações previstas na própria Constituição, quanto à circulação de mercadorias e serviços entre Estados (ICMS), nos termos da lei.

Ademais, a própria Constituição prevê a possibilidade da cobrança de pedágio, embora haja discussão doutrinária e jurisprudencial sobre sua natureza.

3.9 PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE TERRITORIAL

CF – Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País; (...)

Este é um princípio que, diferentemente dos anteriormente vistos, direciona-se especificamente à União. O destinatário é o legislador federal (e não o dos Estados, DF e Municípios).

O art. 151, I, da CF impede que a União institua tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município, em detrimento de outro.

Isso significa que a tributação federal deve tratar igualmente as unidades da federação, o que não impede, como destacado ao final do inciso, diferenciações destinadas a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

Assim, as únicas diferenciações possíveis na tributação da União, com relação ao território nacional, são aquelas voltadas ao desenvolvimento de regiões menos favorecidas.

Como exemplo, não agride o princípio da uniformidade territorial uma lei federal que fixe alíquotas de IPI menores para uma determinada região menos favorecida (social e economicamente), procurando incentivar a industrialização e a geração de empregos.

Especificamente, é bom ressaltarmos que a legislação do ITR, para fins da imunidade prevista no art. 153, § 4.º, inciso II, diferencia o que seja pequena gleba para diversas regiões do Brasil. Isso não agride o princípio da uniformidade territorial ou da isonomia, já que é possível perceber que uma pequena gleba na Amazônia é, em metros quadrados ou hectares, muito maior que uma pequena gleba na região sudeste, por razões como produtividade, oferta, infraestrutura etc.

3.10 PRINCÍPIO DA NÃO DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA

CF – Art. 152. 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.

Este princípio é direcionado especificamente aos Estados, DF e Municípios (não à União).

O art. 152 da CF veda a discriminação pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, dos bens e serviços em razão de sua procedência e destino.

Um Estado não pode, portanto, tributar mais pesadamente uma mercadoria pelo fato de ela ser originária de outro Estado, ou um Município tributar mais onerosamente um serviço prestado a tomador localizado em outra localidade.

Por conta desse princípio, seria inconstitucional uma lei estadual que fixasse alíquota maior de ICMS para as mercadorias fabricadas em outros Estados. Como outro exemplo, seria inconstitucional uma lei municipal que determinasse alíquota de ISS superior para prestadores de serviço domiciliados em outros municípios.

Esse princípio, assim como o da uniformidade territorial, decorre do princípio federativo, buscando harmonizar as relações entre os entes federados.

3.11 PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS DE IMPOSTOS

Além desses princípios a que se submetem todos os tributos, a Constituição Federal prevê outros (implícita ou explicitamente).

Há casos em que o texto constitucional prevê expressamente princípios específicos, aplicáveis a determinados tributos.

Em breve citação das previsões constitucionais: o IR submete-se à generalidade, à universalidade e à progressividade (art. 153, § 2.º, I); o IPI deve ser seletivo em função da essencialidade do produto e terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte (art. 153, § 3.º, I e IV); o ICMS pode ser seletivo (art. 155, § 2.º, III). Tanto o ICMS quanto o IPI e os impostos da competência residual da União devem ser não cumulativos. O ITR será progressivo, deverá desestimular a propriedade improdutiva e desonerar o pequeno proprietário (art. 153, § 4.º). O IPTU poderá ser progressivo (art. 156, § 1.º).

3.12 IMUNIDADES

A imunidade é uma regra negativa de competência. A Constituição Federal fixa competências tributárias de maneira positiva, prevendo os tributos que cada

ente federado poderá instituir e, de maneira negativa, afastando a possibilidade desses mesmos entes tributarem determinadas situações.

Por exemplo, a CF fixa a competência de os Estados tributarem a propriedade de veículos automotores – IPVA. De fato, o art. 155, III, da CF traz uma regra positiva de competência. No entanto, a mesma Constituição impede que os Estados cobrem IPVA com relação aos automóveis de propriedade da União e dos Municípios, pelo seu art. 150, VI, "a" (imunidade recíproca), o que representa uma norma negativa de competência ou, nos termos da CF, uma limitação constitucional ao poder de tributar dos Estados.

A imunidade é regra constitucional, não se confundindo com a isenção, que é benefício fiscal dado pelo próprio ente tributante, por meio de lei ordinária. Quando há imunidade, não há competência tributária. Quando há competência, o ente político competente pode excluir, por lei própria, determinadas situações do âmbito da exação: é a chamada isenção.

Naquele mesmo exemplo, haveria isenção se o Estado, tendo a competência para tributar os veículos automotores, resolvesse aprovar uma lei afastando a cobrança no caso de caminhões.

O constituinte nem sempre segue a melhor técnica no texto da CF. Assim, há casos em que a Constituição fixa imunidade, mas usa termos como "isenção" ou "não incidência". Para que fique claro: independentemente das palavras utilizadas, sempre que a Constituição afastar a possibilidade de se tributar uma determinada situação, estaremos diante de uma imunidade.

Assim, embora o art. 184, § 5.º (imunidade na transferência de imóveis da reforma agrária) e o art. 195, § 7.º (imunidade de contribuições sociais para entidades beneficentes de assistência social) falem em isenção ou o art. 156, § 2.º, I, refira-se a não incidência (imunidade relativa ao ITBI nas transformações societárias), trata-se, na verdade, de imunidades.

Muitas imunidades dependem de legislação infraconstitucional que as regulem. Entendemos ser necessária lei complementar para isso, nos termos do art. 146, II, da CF.

As principais imunidades tributárias (ou, pelo menos, as mais amplas) encontram-se descritas no art. 150, inciso VI, da CF:

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

VI – instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

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

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. (...)

e) 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. (Incluída pela Emenda Constitucional 75, de 15.10.2013)

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

§ 3.º As vedações do inciso VI, *a*, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

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

A imunidade prevista pelo art. 150, VI, *a*, da CF, que veda a tributação entre as pessoas políticas, conhecida como **imunidade recíproca**, decorre do princípio federativo, da não interferência entre os entes federados, que são autônomos.

Assim, a União não pode cobrar imposto de renda do Município. O Município não pode cobrar IPTU da União, o Estado não pode cobrar IPVA do Município etc.

Essa imunidade beneficia também as entidades de direito público da administração indireta (autarquias e fundações criadas e mantidas com dinheiro público), mas não aproveita às entidades de direito privado (empresas públicas – apesar do nome – e empresas de economia mista, além das fundações não mantidas com dinheiro público).

O STF entende que determinadas empresas públicas têm direito à imunidade recíproca no caso de serviço público essencial de prestação obrigatória pelo Estado (é a situação excepcional reconhecida em benefício da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – Correios – e da Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – Infraero).

De qualquer forma, como fica claro pela leitura do § 2.º, a imunidade aproveita às autarquias e fundações públicas com relação às suas atividades essenciais.

Conforme o disposto no § 3.º do art. 150 da CF, não há imunidade recíproca em caso de exploração de atividade econômica regida pelas regras do mercado

(em consonância com o art. 173, § 2.º, da CF) ou quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. A parte final deste § 3.º esclarece que o compromissário comprador de imóvel não se aproveita da imunidade do compromissário vendedor, para se eximir de pagar IPTU ou ITBI.

Assim, caso um Estado resolva abrir um supermercado, para venda de alimentos para seus servidores, por exemplo, haverá a incidência do ICMS, pois há exploração de atividade econômica.

Como exemplo da parte final do § 3.º, caso alguém seja compromissário comprador de um imóvel do INSS (autarquia federal imune) e tome posse do bem (ainda não é proprietário enquanto não registrar a compra no cartório de imóveis), esta pessoa não é beneficiada pela imunidade recíproca, devendo pagar o ITBI (Súmula STF 75) e o IPTU (Súmula STF 583). É uma regra geral: a imunidade não beneficia particulares.

A **imunidade dos templos de qualquer culto**, prevista pelo art. 150, VI, *b*, da CF, serve ao princípio de liberdade ao culto religioso, prevista no art. 5.º, inciso VI, da Constituição, não cabendo à Administração tributária pretender avaliar, no reconhecimento de tal imunidade, o mérito social (muito menos religioso) desse ou daquele templo.

Essa imunidade abarca não apenas os prédios onde ocorrem os cultos, mas também aqueles necessários à ocorrência de tais cultos, como a casa do padre, do pastor, a secretaria, o estacionamento para os fiéis etc. Ademais, embora a CF fale em templos, as atividades da entidade religiosa relacionadas estritamente ao culto são também imunes (venda de imagens, serviços religiosos etc.).

Quanto à imunidade do patrimônio, da renda e dos serviços dos **partidos políticos**, inclusive suas fundações, das **entidades sindicais dos trabalhadores**, das instituições de **educação** e de **assistência social**, sem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, *c*), o CTN traz os termos em que ela será reconhecida:

CTN – Art. 14. O disposto na alínea *c* do inciso IV do art. 9.º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

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

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

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

Percebe-se, portanto, em especial quanto às entidades de educação e assistência social, que elas somente serão consideradas imunes caso atendam os requisitos do art. 14 do CTN. Uma escola que distribua lucros ou invista parte de seu patrimônio no exterior, não tem direito ao benefício tributário.

Ainda com relação à imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais, instituições de assistência social e educação sem fins lucrativos, o STF sumulou o entendimento de que ela abarca o IPTU de imóveis alugados a terceiros, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades (Súmula STF 724).

A imunidade recíproca, a dos templos e a dos partidos políticos, sindicatos etc. (CF, art. 150, VI, *a*, *b* e *c*) não afasta a responsabilidade por retenção na fonte e as obrigações acessórias (CTN, art. 9.º, § 1.º). Assim, mesmo uma igreja deve, por exemplo, reter o imposto de renda relativo a rendimentos por ela pagos, sob pena de responder pelo débito, na forma da legislação específica.

A doutrina e a jurisprudência dominantes entendem que o constituinte não utilizou termos jurídicos estritos ao limitar as imunidades previstas pelo art. 150, VI, *a*, *b* e *c*, da CF, aos impostos sobre propriedade, renda e serviços, estendendo-se o benefício a toda a tributação que possa prejudicar seu patrimônio, suas rendas e suas atividades.

Por exemplo, a imunidade dos templos estende-se à produção e às vendas de bens relacionados às atividades essenciais de uma igreja, não cabendo falar em incidência de IPI ou ICMS. Isto porque a tributação dessas produções e circulações de mercadorias atingiria o patrimônio da igreja, prejudicando, em princípio, suas atividades essenciais.

Como outro exemplo, não incide imposto federal sobre a movimentação financeira dos municípios, por conta da imunidade recíproca, apesar de não se tratar, especificamente, de imposto sobre patrimônio, renda ou serviço.

O que não significa dizer que a imunidade beneficia os fornecedores de bens e serviços para as entidades imunes, como é evidenciado pela Súmula 591 do STF, já que o contribuinte do IPI, ICMS e ISS, no caso, é o fornecedor, e não o adquirente. Assim, se a União compra um automóvel, haverá incidência do ICMS, pois o contribuinte é o vendedor (que não é imune – a imunidade não aproveita a particulares!).

A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da CF, referente a **livros, jornais, periódicos** (além do papel no qual são impressos), serve como incentivo à difusão de informações e cultura.

Essa imunidade abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à sua

publicação (Súmula STF 657). O Judiciário tem entendido que outros bens, como tintas e equipamentos, não estão abarcados pela imunidade (é uma interpretação bem literal, pois a CF refere-se ao “papel” utilizado na impressão).

A imunidade dos livros e periódicos é objetiva (relativa ao objeto – livros, periódicos) e não subjetiva (relativa ao sujeito – editor, autor do livro), não abarcando, portanto, o imposto de renda devido pelo editor, por exemplo, mas apenas os impostos incidentes sobre a produção e a circulação do bem. Assim, a imunidade abrange o IPI incidente sobre a produção industrial, o ISS referente a serviços prestados pela gráfica, o imposto de importação do papel a ser utilizado na impressão etc. Por outro lado, **não** há imunidade, devendo ser pago o IR sobre o lucro da gráfica, IR sobre os direitos autorais, o IPTU relativo ao imóvel em que são impressos os livros e periódicos etc.

Parece-nos que, sendo a intenção do constituinte beneficiar a difusão de informações e cultura, a mídia utilizada é pouco relevante. Desta forma, a melhor interpretação é de que essa imunidade abarcaria os livros e periódicos veiculados por meios eletrônicos (internet, “download”, *e-book*, CD-ROM ou outro que venha a ser criado), embora seja questão ainda não pacífica na jurisprudência.

Recentemente, o Constituinte derivado incluiu nova imunidade no texto constitucional, em favor dos músicos brasileiros (art. 150, VI, e, da CF). O intuito é fomentar e proteger relevante aspecto cultural brasileiro, afastando a incidência de impostos sobre a produção musical de artistas nacionais, especificamente sobre as gravações, sejam elas veiculada por CD, DVD ou simples arquivo digital. Ressalvou-se a tributação sobre a produção industrial das mídias ópticas (CD e DVD).

Importante salientar que todas essas imunidades do art. 150, VI, da CF referem-se exclusivamente a **impostos.** Assim, as imunidades recíprocas dos templos, dos partidos, dos sindicatos de trabalhadores, das entidades educacionais e de assistência, e dos livros e periódicos não afastam a incidência de taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios ou contribuições especiais.

Como exemplos, um município pode cobrar taxa de lixo de uma autarquia, o Estado pode cobrar contribuição de melhoria de um partido político, a União pode cobrar contribuição social de uma entidade educacional beneficente etc. É verdade que, muitas vezes, as leis de cada ente tributante afastam a tributação nessas situações, mas isso não é imunidade e sim, como vimos, isenção.

As imunidades do art. 156, VI, aplicam-se à generalidade dos impostos. No

entanto, a CF traz outras hipóteses de imunidades específicas a determinados tributos: IPI sobre produtos destinados ao exterior (art. 153, § 3.º, III), ITR sobre determinadas pequenas propriedades rurais (art. 153, § 4.º) e ICMS sobre operações ao exterior, sobre petróleo e derivados e energia elétrica em operações a outros Estados e sobre ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial (este último – ouro – submete-se ao IOF, art. 155, § 2.º, X).

3.13 QUESTÕES

1. (OAB 2010.2 – FVG) 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[1]

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.

2. (OAB 2010.2 – FVG) A Cia. de Limpeza do Município de Trás os Montes, empresa pública municipal, vendeu um imóvel de sua titularidade situado na rua Dois, da quadra 23, localizado no nº 06. Neste caso, o novo proprietário[2]

a) não paga o imposto de transmissão de bens imóveis, em função de ser bem público.

b) fica isento do imposto predial e territorial urbano, ante a imunidade do patrimônio público.

c) paga o IPTU, mas não paga o ITBI, uma vez que, nesta última hipótese, quem transmite a propriedade do bem é empresa pública.

d) fica obrigado a pagar todos os tributos que recaiam sobre o bem.

3. (OAB/SP 135.º) Em cada uma das opções abaixo, é apresentada uma situação hipotética, seguida de uma assertiva a ser julgada com base nas normas gerais de direito tributário. Assinale a opção em que a assertiva está correta.

a) Determinado município da Federação, por intermédio do Poder Executivo, expediu ato para a atualização do valor monetário da base de cálculo do ISS. Nessa situação, com base na legislação aplicável, é possível concluir que a referida atualização deveria ter sido feita por lei em sentido estrito, sendo, portanto, inválida, na forma como foi procedida, a referida atualização monetária.[3]

b) Em maio de 2008, a Secretaria da Receita Federal do Brasil expediu instrução normativa dispondo sobre normas gerais de arrecadação de contribuições sociais de sua competência. Nessa situação, inexistindo disposição em contrário, a referida instrução normativa deve entrar em vigor 30 dias após a sua publicação.[4]

c) Em 15 de dezembro de 2007, foi publicada lei estadual fixando a base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Nessa situação, a referida

lei, em respeito ao princípio da anterioridade tributária, passou a incidir eficazmente sobre fatos geradores ocorridos a partir de 1.º de janeiro de 2008.[5]

d) A pessoa jurídica Alfa foi autuada pela autoridade competente, em virtude de não ter satisfeito determinadas obrigações acessórias na importação de bens de capital. Irresignada, Alfa apresentou defesa escrita, pugnando pela revogação do auto de infração. Antes do julgamento pelo órgão competente, foi publicada lei que tornou desnecessária a referida obrigação acessória, nos procedimentos de importação de bens de capital. Nessa situação, confirmada a existência do fundamento legal da obrigação acessória, independentemente de sua posterior revogação, o auto de infração deve ser considerado válido, não sendo aplicável ao caso a lei posterior.[6]

4. (X Exame de Ordem Unificado – FGV) Suponha que determinada Medida Provisória editada pela Presidenta da República, em 29.09.2012, estabeleça, entre outras providências, o aumento para as diversas faixas de alíquotas previstas na legislação aplicável ao imposto de renda das pessoas físicas. Nesse caso, com base no sistema tributário nacional, tal Medida Provisória

a) não violaria o princípio da legalidade e produziria efeitos a partir da data de sua publicação.

b) violaria o princípio da legalidade, por ser incompatível com o processo legislativo previsto na Constituição Federal/1988.

c) não violaria o princípio da legalidade e produziria efeitos a partir de 90 (noventa) dias contados a partir da data de sua publicação.

d) não violaria o princípio da legalidade e só produziria efeitos a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente à data de sua conversão em lei.

5. (X Exame de Ordem Unificado – FGV) 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.

6. (OAB/Nacional 2007.II) De acordo com o CTN, para que uma instituição de educação sem fins lucrativos goze da imunidade tributária relativa ao pagamento de impostos sobre seu patrimônio, renda ou serviços, ela deve[7]

a) abster-se de distribuir mais do que 5% de seu patrimônio ou de suas rendas.

b) nomear apenas diretores brasileiros.

c) aplicar ao menos 50% de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

d) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades que assegurem a exatidão das informações.

7. (OAB/Nacional 2007.III) Entre as seguinte vedações, não tem exceção expressa no texto constitucional

a) a instituição de tributo sem lei que o estabeleça.

b) a majoração de tributo sem lei que o estabeleça.

c) a cobrança de tributo novo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o criou.

d) a cobrança de tributo novo em menos de 90 dias a partir da publicação da lei que o criou.

8. (OAB/Nacional 2008.I) Consoante o princípio da igualdade tributária, é vedado conferir tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente. No texto constitucional, são enumerados critérios em razão dos quais é proibida a distinção de tratamento tributário. Entre esses critérios não estão incluídos[8]

a) direitos decorrentes de diferentes ocupações profissionais.

b) direitos decorrentes da ocupação de diferentes funções públicas.

c) rendimentos decorrentes de diferentes ocupações profissionais.

d) rendimentos decorrentes de diferentes nacionalidades.

9. (OAB/Nacional 2008.I) Não constitui matéria tributária exclusiva de lei a[9]

a) definição do fato gerador da obrigação tributária principal.

b) cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a dispositivos de lei.

c) atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

d) hipótese de exclusão tributária.

10. (OAB/MG Abril/2008) Em relação às limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas na Constituição Federal, é CORRETO afirmar que[10]

a) a vedação da utilização do tributo com efeito de confisco não se aplica aos tributos com função extrafiscal.

b) há imunidade para livros, jornais, periódicos, inclusive para o papel e a tinta destinados à sua impressão.

c) há imunidade para as fundações dos partidos políticos, em relação a impostos incidentes sobre seu patrimônio, sua renda ou seus serviços.

d) a remissão relativa a impostos federais, estaduais, distritais ou municipais pode ser concedida por lei específica federal, nos casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

11. (OAB/MG Agosto/2008) Sobre a imunidade das instituições de educação prevista no artigo 150, VI, *c*, da Constituição da República, é CORRETO afirmar que:[11]

a) O único requisito imposto pela Constituição Federal, para o gozo da imunidade em questão, refere-se à ausência de finalidade lucrativa.

b) As entidades de educação poderão remeter parcelas das suas rendas para o exterior, sem, contudo, descumprir os requisitos relativos ao exercício da imunidade.

c) O valor, correspondente às receitas obtidas pelas entidades de educação, poderá ser distribuído entre os sócios, desde que essa quantia não prejudique a prestação dos serviços executados pela entidade.

d) Os requisitos relativos à imunidade tributária devem estar previstos em lei complementar, tendo em vista o disposto no art. 146, II, da Constituição Federal.

12. (OAB/MG Agosto/2008) Quanto ao princípio da igualdade é CORRETO afirmar:[12]

a) O princípio da igualdade exige que todos os contribuintes sejam tributados de forma igual, devendo-se aplicar uma única alíquota para todas as faixas de rendimentos.

b) A tributação diferenciada em virtude do valor do faturamento, prevista na Lei Complementar n. 123/2006, que institui o Simples Nacional, fere o princípio da igualdade.

c) A sistemática relativa às alíquotas progressivas, aplicada ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas, fere o princípio da igualdade.

d) A Constituição da República proíbe que sejam operadas distinções em razão da ocupação profissional ou função exercida.

13. (XI Exame de Ordem Unificado – FVG) 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.

14. (OAB Nacional 2009 – I) O princípio constitucional da imunidade recíproca[13]

a) não se aplica aos impostos diretos, abrangendo apenas os indiretos.

b) é extensivo às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

c) não se aplica aos municípios, abrangendo apenas a União, os estados e o DF.

d) aplica-se aos entes políticos que exerçam atividade econômica em concorrência com o particular.

15. (OAB Nacional 2009 – I) A vedação constitucional à cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu não se aplica[14]

a) à fixação da base de cálculo do imposto sobre propriedade de veículos automotores.

b) à fixação da base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

c) ao imposto sobre propriedade territorial rural.

d) ao imposto sobre produtos industrializados.

16. (OAB Nacional 2009 – I) Entidade beneficente de assistência social sem fins lucrativos pode gozar, desde que atenda aos requisitos legais, de imunidade de[15]

a) impostos sobre o patrimônio, renda e serviços e de contribuições para a seguridade social.

b) quaisquer impostos, mas não de contribuições para a seguridade social.

c) contribuições para a seguridade social, a despeito de ter de pagar impostos sobre patrimônio, renda e serviços.

d) impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, mas não de contribuições para a seguridade social.

17. (OAB Nacional 2009 – II) A Igreja Céu Azul, que goza de imunidade quanto ao pagamento de certos tributos, é proprietária de vários imóveis, um deles alugado a terceiro, e outro, onde são celebrados os cultos, que possui uma casa pastoral, um cemitério e um amplo estacionamento. Considerando a situação hipotética apresentada e as normas atinentes à imunidade tributária, assinale a opção correta.[16]

a) Apenas a União está autorizada a instituir impostos sobre o patrimônio, renda e serviços da Igreja Céu Azul.

b) A imunidade não abrange a casa pastoral, o cemitério e o estacionamento da Igreja Céu Azul, pois a norma constitucional se refere apenas aos templos de cultos religiosos.

c) O imóvel alugado a terceiros goza de imunidade quanto ao pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais da Igreja Céu Azul.

d) A imunidade tributária conferida à referida igreja dispensa-a do recolhimento de impostos, taxas, contribuições de melhoria, bem como do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

18. (OAB Nacional 2009 – II) De acordo com os princípios da anterioridade e da noventena, previstos na CF, a cobrança de imposto[17]

a) sobre a renda e proventos de qualquer natureza deve obedecer ao princípio da noventena, mas não ao da anterioridade.

b) sobre produtos industrializados deve obedecer ao princípio da anterioridade, mas não ao da noventena.

c) sobre a importação de produtos estrangeiros deve obedecer ao princípio da anterioridade.

d) sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados não se sujeita ao princípio da anterioridade nem ao da noventena.

GABARITO: As respostas destes testes encontram-se no final do livro.

[1] Ver o art. 151, I, da CF.

[2] Ver o art. 150, VI, “a”, §§ 2.º, 3.º e 6.º, da CF.

[3] Ver art. 97, § 2.º, do CTN.

[4] Ver art. 103, I, c/c art. 100, I, do CTN, estudado no Cap. 5.

[5] Atenção: a fixação de base de cálculo do IPVA é exceção apenas ao princípio da anterioridade nonagesimal, não à anterioridade anual. Ver art. 150, § 1.º, da CF.

[6] Ver art. 106, II, do CTN, estudado também no Cap. 5.

[7] Ver art. 14 do CTN.

[8] Ver art. 150, II, da CF.

[9] Ver art. 97, § 2.º, do CTN.

[10] Ver art. 150 da CF.

[11] Ver art. 14 do CTN.

[12] Ver art. 150, II, da CF.

[13] Art. 150, VI, *“a”,* e §§ 2.º e 3.º, da CF.

[14] Art. 150, § 1.º, da CF.

[15] Art. 150, VI, “c”, da CF e art. 14 do CTN.

[16] A imunidade dos templos, prevista no art. 150, VI, *“*b”, da CF, abrange todo o patrimônio necessário para o exercício da atividade religiosa, o que inclui a casa pastoral, o cemitério (embora, atualmente, os municípios restrinjam essa possibilidade, por questões sanitárias) e o estacionamento. Ademais, caso a receita advinda do aluguel do imóvel seja revertida para as atividades do templo, o bem também é abrangido pela imunidade – Súmula 724/STF.

[17] Art. 150, § 1.º, da CF. Ver a tabela que apresentamos anteriormente.



LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – FONTES

4.1 INTRODUÇÃO

A expressão “legislação tributária” é adotada pelo CTN, em seu art. 96, para referir-se aos instrumentos pelos quais as normas tributárias são veiculadas (leis, tratados internacionais, medidas provisórias, resoluções, decretos, portarias etc.). A doutrina, muitas vezes, utiliza outros termos para significar o mesmo, como “fontes formais do direito tributário”.

No entanto, antes de estudarmos os instrumentos a que se refere o CTN, é importante termos em mente que as normas básicas da tributação encontram-se veiculadas pela própria Constituição Federal.

De fato, a Constituição Federal rege o sistema tributário nacional. É na Constituição que encontramos as normas definidoras das competências tributárias, como já vimos. É também a Lei Maior que dá as características básicas de todos os tributos, orientando a criação, modificação e extinção das normas infraconstitucionais. Finalmente, toda interpretação da legislação tributária dar-se-á em conformidade com as disposições constitucionais.

Assim, toda normatização tributária, seja ela veiculada por leis, decretos, portarias, decisões judiciais ou administrativas, convênios, e mesmo tratados e convenções internacionais, será interpretada à luz da Constituição Federal.

O Congresso Nacional tem competência para alterar a Constituição, mediante

quorum qualificado, na forma do art. 60 da CF, ressalvadas as chamadas cláusulas pétreas (§ 4.º desse artigo).

Como exemplo de cláusula pétrea em matéria tributária, o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de julgar inconstitucional Emenda Constitucional que pretendeu reduzir o alcance do princípio da anterioridade (trata-se de garantia individual) e da imunidade recíproca (garantia da forma federativa de Estado).[1]

CTN – Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Abaixo da Constituição Federal e subordinadas, de certa forma, às normas nacionais, em específico às normas gerais veiculadas por lei complementar (veremos adiante), cada um dos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) veicula normas tributárias próprias, que integram a "legislação tributária".

Para rememorarmos, veja a tabela ao final do capítulo em que tratamos das competências tributárias.

4.2 LEIS ORDINÁRIAS E COMPLEMENTARES

As leis (ordinárias, em regra), produzidas pelos Legislativos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, são o veículo básico de instituição, modificação e extinção de tributos. Trata-se de postulado do princípio da legalidade estrita (art. 150, I, CF).

Assim, os aspectos básicos dos tributos, como fato gerador, sujeito passivo, sujeito ativo, alíquota e base de cálculo devem ser definidos por lei, conforme o art. 97 do CTN. Da mesma maneira, majorações de alíquotas, reduções, perdões (anistias e remissões), parcelamentos, compensações etc. devem ser previstos por lei.

Embora haja alguma discussão doutrinária e jurisprudencial, entende-se que as obrigações acessórias (escriturar livros, apresentar declarações etc.) também devem ser previstas por lei, embora se admita que os detalhes (tamanho do livro, formulários, padronização das declarações etc.) sejam veiculados por normas infralegais (decretos, portarias etc.).

Em regra, basta lei ordinária para tratar das matérias tributárias. No entanto,

há exceções em que a Constituição Federal exige lei complementar, de natureza federal (relativa à competência da União), para instituição, alteração e extinção de determinados tributos federais (nunca para estaduais ou municipais). É o caso dos empréstimos compulsórios (art. 148), impostos da competência residual (art. 154, I) e contribuições sociais adicionais às previstas na Constituição (art. 195, § 4.º). Entende-se que o imposto sobre grandes fortunas exige lei complementar para definir o que são grandes fortunas, para que a União possa instituí-lo, posteriormente, por lei ordinária.

Cabe, ainda, à lei complementar cumprir a função de veicular norma nacional, a que se subordinam todos os entes federados.

É importante ter bem claro este conceito: o Congresso Nacional pode produzir leis complementares de natureza federal, que se referem à competência tributária da União, mas também pode aprovar leis complementares de natureza nacional, a que se submetem todos os entes federados (União, Estados, DF e Municípios).

Quando a União aprova uma lei complementar instituindo um empréstimo compulsório, por exemplo, está criando uma norma federal. Significa que a União exerceu sua competência tributária, prevista constitucionalmente. Os Estados, o DF e os Municípios não têm qualquer relação com esta norma federal, que não diz respeito às suas próprias competências.

Por outro lado, quando a União aprova uma lei complementar que altera o CTN, incluindo uma nova regra geral relativa à definição da prescrição, por exemplo, trata-se de norma nacional. Ou seja, essa norma é aplicada não apenas à tributação federal, mas também aos Estados, DF e Municípios.

As funções da lei complementar, enquanto norma nacional, estão relacionadas, principalmente, nos arts. 146 e 146-A da Constituição Federal. É importante que o leitor estude atentamente estes dispositivos, dada a sua relevância para o sistema tributário nacional:

CF – Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as micro-empresas e para as empresas de pequeno

porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

(...)

É lei complementar, nos termos do art. 146 da CF, que (i) dispõe sobre conflitos de competência, (ii) regula as limitações constitucionais ao poder de tributar e (iii) fixa as normas gerais em direito tributário.

Assim, cabe à lei complementar fixar as regras tendentes a afastar os conflitos de competência entre os entes políticos. É o CTN (recepcionado como lei complementar) que, por exemplo, define o que são imóveis urbanos, a serem tributados pelos Municípios (IPTU), distinguindo-os dos imóveis rurais, que se subordinam à tributação federal (ITR). Note-se que, caso não houvesse essa norma nacional tratando do assunto, haveria atrito entre os entes federados na delimitação e no exercício de suas competências tributárias (= conflito).

Os princípios constitucionais e as imunidades previstas nos arts. 150 a 152 da CF estão situados na seção denominada “das limitações constitucionais ao poder de tributar”. De fato, as imunidades, como vimos, são normas negativas de competência, ou seja, afastam a possibilidade de os entes políticos tributarem determinadas situações. De maneira semelhante, os princípios da legalidade e anterioridade, por exemplo, impõem um forte limite à pretensão tributária da União, dos Estados, do DF e dos Municípios. Ocorre que determinados princípios e imunidades, previstos constitucionalmente, dependem de normas infraconstitucional para terem eficácia, ou seja, precisam ser regulamentados. Cabe à lei complementar veicular tais normas regulamentadoras.

Como exemplo, o art. 150, VI, “c”, prevê a imunidade de instituições educacionais e de assistência social, sem fins lucrativos, **atendidos os requisitos da lei.** Esta lei será, necessariamente, lei complementar (atualmente, o art. 14 do CTN).

A CF prevê que cabe à lei complementar veicular as normas gerais em direito tributário. Dentre elas, o art. 146 da CF especifica, em seu inciso III, a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos definidos na Constituição Federal. O inciso III prevê também, como norma geral, a legislação acerca da prescrição e da decadência, e do adequado tratamento tributário à atividade das cooperativas.

Quanto à prescrição e à decadência (art. 146, III, “b”, *in fine*, da CF), o STF recentemente confirmou que não cabe à lei ordinária tratar do assunto (Súmula Vinculante 8 do STF). Assim, os prazos prescricionais e decadenciais são de cinco anos, previstos pelos arts. 173 e 174 do CTN (lembre-se de que o CTN

vige com força de lei complementar). Não subsistem prazos prescricionais e decadenciais veiculados por simples lei ordinária, como é o caso daqueles fixados pela legislação previdenciária (de dez anos).

Reiteramos: embora a Constituição Federal fixe as competências tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e que essas pessoas políticas, no exercício dessas competências, instituam os tributos, alterem-nos e extingam-nos por lei ordinária (em regra), há uma categoria de normas produzidas pelo Congresso Nacional que se aplicam a todos os entes federados (normas nacionais), numa posição intermédia, entre a Constituição Federal e as legislações da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. É nessa posição de norma nacional que se encontram as leis complementares que determinam as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos previstos na CF.

Exemplificando, o art. 155, inciso II, da CF fixa a competência estadual para tributar as circulações de mercadorias (ICMS). A Lei Complementar 87/1996 veicula as normas gerais relativas ao ICMS, vinculando todos os Estados (é norma nacional), definindo, em especial, o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do imposto, em conformidade com o art. 146, III, da CF. Finalmente, cada Estado da federação, por lei ordinária estadual, institui o ICMS, fixando as regras específicas para a tributação das circulações de mercadorias dentro de seu território (observando as regras gerais da LC 87/1996).

Como outro exemplo, o art. 156, I, da CF prevê a competência municipal para tributar a propriedade imobiliária urbana (IPTU). No entanto, são os arts. 33 e 34 do CTN (natureza de lei complementar federal) que definem a base de cálculo e os contribuintes do tributo. Cada Município pode instituir seu IPTU por lei ordinária municipal, respeitando sempre as definições gerais fixadas pela norma nacional (CTN).

Considera-se norma geral de direito tributário, a ser veiculada por lei complementar, a definição de tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive com previsão de regime especial ou simplificado para pagamento do ICMS e contribuições sociais a cargo do empregador e equiparados, além do PIS.

É prevista também a instituição do chamado “Supersimples” (já estudado no capítulo das competências tributárias), nos termos do parágrafo único do art. 146 da CF:

CF, art. 146, parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, *d*, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos

Municípios, observado que:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

O art. 146-A, por sua vez, prevê que lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação para intervir no ambiente concorrencial (prevenindo desequilíbrios da concorrência), sem prejuízo da legislação federal específica.

Vejamos a seguinte tabela, para memorização dos casos em que a Constituição exige Lei Complementar:

Casos em que a CF exige Lei Complementar Federal			
Norma federal (exercício da competência tributária da União)		**Norma nacional (aplica-se indistintamente à União, Estados, DF e Municípios)**	
- Empréstimos compulsórios	Art. 148	- Disposições sobre conflitos de competência	Art. 146, I
- Imposto sobre grandes fortunas (definição do que sejam grandes fortunas)	Art. 153, VII	- Regulamentações das limitações constitucionais ao poder de tributar	Art. 146, II
- Impostos da competência residual	Art. 154, I	- Norma gerais em matéria de legislação tributária (ex.: fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos, obrigação, lançamento e crédito tributário, prescrição, decadência, tributação diferenciada do ato	Art. 146, III e parágrafo único

		cooperativo e das micro e pequenas empresas, supersimples)	
- Outras contribuições sociais além das previstas nos incisos do art. 195	Art. 195, § 4.º	- Critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios na concorrência	Art. 146-A

Pode ocorrer de o Congresso Nacional aprovar uma lei complementar para alterar um tributo federal quando, pela Constituição, bastaria uma lei ordinária. Seria uma lei formalmente complementar, mas materialmente ordinária. O entendimento pacificado pelo STF é de que essa lei formalmente complementar pode ser modificada ou extinta por simples lei ordinária posterior.

Finalmente, cabe referirmo-nos às leis delegadas, previstas pelo art. 68 da CF. O Congresso Nacional pode, atendendo à solicitação do Presidente da República, delegar-lhe (por meio de resolução) o poder para produzir leis, inclusive em matéria tributária. Importante salientar que essa delegação somente pode se referir a matérias que exijam simples lei ordinária, nunca complementar.

4.3 MEDIDAS PROVISÓRIAS

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

(...)

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

Hoje, com o § 2.º do art. 62 da CF (redação dada pela Emenda Constitucional 32 de 2001), não há maior discussão quanto à possibilidade de a União instituir ou majorar tributos por meio de medida provisória. Conforme o dispositivo constitucional, no caso de majoração do imposto de renda por medida provisória, por exemplo, somente poderá ser exigido o valor correspondente ao aumento se a MP for convertida em lei até o último dia do exercício em que foi editada, produzindo efeitos a partir do ano seguinte.

Bom destacar que a restrição do § 2.º do art. 62 aplica-se apenas à instituição ou à majoração de determinados **impostos**. Assim, a instituição ou a alteração de uma contribuição, por exemplo, não se submete a tal regra. Da mesma forma, a redução de um imposto tampouco se limita à anterioridade prevista pelo dispositivo constitucional.

Finalmente, o entendimento jurisprudencial é de que os Estados e o DF podem ter suas medidas provisórias (pelo princípio da simetria), desde que previstas em suas respectivas Constituições e Lei Orgânica.

4.4 TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS

Os tratados e convenções internacionais são celebrados pelo Presidente da República (art. 84, VIII, da CF), muitas vezes por meio do plenipotenciário. Posteriormente, submetem-se ao referendo do Congresso Nacional (art. 49, I, da CF), que pode aprová-los por meio de decreto legislativo. A seguir, o Presidente ratifica o tratado ou a convenção, manifestando, aos demais países, o consentimento. Finalmente, o Presidente promulga o tratado por decreto, cuja publicação insere-o no sistema jurídico nacional.

1.º	O Presidente da República celebra o tratado, muitas vezes por meio de plenipotenciário – art. 84, VIII, da CF
2.º	O Congresso Nacional referenda o tratado, aprovando-o por decreto legislativo – art. 49, I, da CF
3.º	O Presidente ratifica o tratado, manifestando o consentimento aos demais países
4.º	O Presidente promulga o tratado, por decreto, cuja publicação insere-o no sistema jurídico interno

O entendimento do STF é de que os tratados e convenções **em geral** têm paridade normativa com as leis ordinárias federais produzidas pelo Estado Brasileiro. Assim, uma lei ordinária federal posterior pode revogar um tratado ou uma convenção internacional. A consequência é que o Estado Brasileiro

responderia perante os outros signatários no plano do direito internacional. Essa é a **regra geral**, repito. Há exceções nos casos de tratados e convenções sobre direitos humanos (ver art. 5.º, § 3.º, da CF) e, para muitos, em matéria tributária.

No que se refere aos tributos, o art. 98 define a primazia dos tratados internacionais sobre as normas internas. Ou seja, um tratado internacional em matéria tributária não poderia ser revogado por simples lei posterior:

CTN – Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Embora haja discussão doutrinária, se entendermos que o art. 98 do CTN foi recepcionado pela atual Constituição, uma norma tributária veiculada por tratado internacional não poderia ser alterada ou extinta por norma interna, mas apenas em conformidade com o Direito Internacional (ab-rogação, denúncia, desuso etc.).

Quanto à possibilidade de tratados e convenções concederem isenções e benefícios nos âmbitos estadual e municipal, a discussão é ainda mais acalorada (por exemplo, um tratado firmado pela União que fixe isenção do ICMS estadual). É bastante forte o entendimento de que não é possível tal interferência, dadas as autonomias estaduais e municipais e a vedação expressa no art. 151, III, da CF.

São comuns tratados internacionais (por ex. GATT e Mercosul) que garantem ao bem importado o mesmo tratamento dado ao similar nacional, o que é plenamente possível. Por exemplo, se um peixe é isento de ICMS em determinado Estado (por força da legislação local), o tratado internacional pode garantir o mesmo benefício fiscal em favor do similar importado.

Entretanto, é importante destacar que a FGV afirmou, em gabarito oficial, "que o STF entende que a concessão de isenção na via do tratado não se sujeita à vedação à concessão de isenção heterônoma, pois o âmbito de aplicação do art. 151, III, da CRFB é o das relações das entidades federadas entre si, não alcançando a União quando esta se apresenta na ordem externa" (XI Exame da OAB Unificado).

4.5 RESOLUÇÕES DO SENADO

No sistema tributário nacional, o Senado Federal, além de participar da elaboração das leis federais (ordinárias e complementares) compondo o

Congresso Nacional com a Câmara dos Deputados, expede resoluções que têm força de norma nacional, aplicando-se a toda a federação.

Cabe ao Senado, por resolução, fixar alíquotas máximas do ITCMD (art. 155, § 1.º, IV, CF), definir alíquotas interestaduais, mínimas e máximas de ICMS (art. 155, § 2.º, IV e V, CF) e definir alíquotas mínimas do IPVA (art. 155, § 6.º, I, CF).

4.6 DECRETOS

CTN – Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com a observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Abaixo das leis, o instrumento normativo mais comum é o decreto. Pelo decreto, que é produzido pelo chefe do Executivo, regulamenta-se a lei, dentro de seus estritos limites. O decreto pode, por exemplo, regulamentar o preenchimento de guias para o recolhimento do tributo, a forma como os recursos administrativos serão encaminhados, os vencimentos das obrigações etc.

O decreto não pode criar, alterar ou suprimir direitos e obrigações, apenas regular a matéria veiculada pela lei tributária.

Excepcionalmente, o decreto pode, dentro de limites legais, alterar alíquotas de determinados tributos (art. 153, § 1.º, da CF – II, IE, IPI, IOF, e art. 177, § 4.º, I, *b*, da CF – CIDE sobre combustíveis).

Caso o chefe do Executivo extrapole os limites de sua competência, expedindo um decreto que invada a competência legislativa, alterando a base de cálculo de um tributo ou modificando o fato gerador, como exemplo, este ato será inconstitucional e ilegal. O Legislativo deverá sustar a aplicação desse decreto, nos termos do art. 49, V, da CF.

Por fim, destacamos que o art. 212 do CTN prevê que cada ente político publicará anualmente decreto consolidando sua legislação tributária.

Para melhor visualização, atente-se para a seguinte tabela, em que listamos os casos em que se exige lei e aquilo que pode ser veiculado por decreto:

Exige-se LEI	Podem ser regulados por DECRETO

– instituição, majoração, redução e extinção de tributos (exceto alíquotas do II, IE, IPI, IOF e Cide sobre combustíveis). Equipara-se à majoração a alteração da base de cálculo que torna o tributo mais oneroso. Não configura majoração a simples correção monetária da base de cálculo;	– prazo ou data do pagamento, sua antecipação ou adiamento (exceto para o tributo vencido, para que não configure perdão de multas por atraso);
– definição do fato gerador da obrigação principal e também as obrigações acessórias (escriturar livros, prestar declarações etc.);	– locais de pagamento;
– a quantificação das obrigações: as alíquotas dos tributos, suas bases de cálculo, eventuais abatimentos;	– definição exclusivamente da forma dos formulários, boletos de pagamento, livros fiscais, fichas cadastrais, formulários de pedidos e recursos etc.;
– a definição de quem deve pagar: os sujeitos passivos dos tributos (contribuintes e responsáveis);	– definição dos locais ou departamentos da administração em que serão protocolados os recursos administrativos, formulários para os recursos.
– a definição de a quem se deve pagar: o sujeito ativo;	– consolidação da legislação tributária
– as hipóteses de extinção do crédito: pagamento, compensação, transação, perdão (remissão) etc.;	
– qualquer benefício fiscal, por lei específica: isenções, remissões, anistias, parcelamentos etc.;	

– definição dos atos administrativos para o lançamento dos tributos, sua arrecadação e fiscalização;	
– previsão dos recursos administrativos e atos decisórios da administração, assim como eventuais efeitos normativos destes;	
– qualquer penalidade aplicada aos sujeitos passivos;	
– fixação de garantias para o recebimento do crédito tributário.	

4.7 NORMAS COMPLEMENTARES

CTN – Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. 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.

O legislador do CTN resolveu criar uma classificação de normas complementares, que são todas as outras que não as leis, tratados e convenções internacionais, e decretos.

Todas as normas complementares submetem-se aos ditames da lei e dos decretos expedidos pelo chefe do Executivo.

Embora a definição do que sejam as normas complementares seja razoavelmente arbitrária (excluindo os decretos, por exemplo), é importante que o estudante fixe o conceito, muito exigido em exames da OAB.

Os atos normativos previstos pelo art. 100, I, são aqueles produzidos pelos órgãos inferiores ao chefe do Executivo (Ministros, Secretários, Diretores etc.). São as portarias ministeriais ou secretariais, os atos normativos, as circulares etc.

Determinadas decisões expedidas em processos administrativos têm caráter normativo definido em lei. Tais decisões, nessa condição, são consideradas normas complementares pelo art. 100, II, do CTN.

As práticas reiteradas da administração tributária (não dos contribuintes!) são também consideradas normas complementares. Assim, se um contribuinte recolhe seus tributos conforme a prática reiterada do fisco, estará agindo em conformidade com a legislação tributária (conforme norma complementar prevista pelo art. 100, III), com as consequências previstas pelo parágrafo único do dispositivo acima transcrito.

Finalmente, são comuns os convênios entre os entes políticos, em especial os relativos ao ICMS, firmados pelos Estados e Distrito Federal. Tais convênios são normas complementares, nos termos do art. 100, IV, do CTN.

De se notar que a observância às normas complementares pelos contribuintes não afasta a obrigação de recolhimento do tributo posteriormente, no caso de tais normas serem revistas. É que somente a lei pode afastar a tributação, e nunca uma norma complementar.

Exemplificando: imagine que a prática reiterada da administração tributária, ou mesmo uma portaria ministerial, é pelo não pagamento do tributo em determinada situação. Num momento futuro, a administração percebe que se enganara, pois a lei prevê a incidência tributária nessa situação. O fisco, corrigindo seu erro, publica nova portaria e revê sua prática, exigindo o tributo, inclusive com relação a fatos passados. Em tal situação, observado o prazo decadencial (veremos mais adiante), o contribuinte deverá recolher o tributo devido, mas sem multas ou juros, conforme o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN. Entender de maneira diferente seria admitir que a prática reiterada ou uma portaria ministerial, que são simples normas complementares, poderia afastar a tributação, fixando uma isenção ou remissão, o que é inadmissível.

4.8 QUESTÕES

1. (OAB 2010.2 – FVG) Em Direito Tributário, cumpre à lei ordinária:[2]

a) estabelecer a cominação ou dispensa de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos.

b) estabelecer a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão

concedidos em matéria de ISS.

c) estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.

2. (OAB 2010.2 – FVG) Caso determinado município venha a atualizar o valor monetário da base de cálculo do IPTU, tal hipótese[3]

a) deve vir regulada por lei.

b) deve vir regulada por lei complementar.

c) enquadra-se como majoração de tributo.

d) poderá ser disciplinada mediante decreto.

3. (OAB/Nacional 2008.I) Não constitui matéria de direito tributário reservada pela Constituição Federal (CF) à lei complementar a[4]

a) definição das espécies tributárias.

b) definição dos contribuintes e das alíquotas dos impostos discriminados pela CF.

c) definição de tributos.

d) definição dos fatos geradores e da base de cálculo dos impostos discriminados pela CF.

4. (OAB Nacional 2008 – III) A instituição, pela União, de benefício fiscal relativamente ao imposto de renda poderá ser feita[5]

a) somente em lei que trate do imposto de renda.

b) somente em lei que estabeleça benefícios fiscais.

c) tanto em lei que trate de benefícios fiscais quanto em lei que trate do imposto de renda.

d) em qualquer lei que disponha a respeito de matéria tributária.

5. (OAB Nacional 2008 – III) Para que um município crie um tributo, é necessário, além da competência para fazê-lo, o atendimento às normas limitadoras, que lhe são impostas[6]

a) pela CF, pela Constituição do respectivo Estado, pelas normas gerais tributárias e pela lei orgânica do próprio município.

b) pela CF e pela Constituição Estadual, apenas.

c) pela CF e pela lei orgânica do próprio município, somente.

d) pela CF, apenas.

GABARITO: As respostas destes testes encontram-se no final do livro.

1 Ver ADI 939/DF.

2 Estude os arts. 146, III, e 156, § 3.º, III, da CF e o art. 97 do CTN.

3 Ver o art. 97, § 2.º, do CTN e a Súmula 160/STJ.

4 Ver art. 146 da CF.

5 Art. 150, § 6.º, da CF.

6 Art. 6.º do CTN.



VIGÊNCIA, APLICAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO

5.1 VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO

O CTN adota o termo vigência para significar a delimitação temporal e espacial da norma. Vigência no tempo e no espaço refere-se ao período e ao território em relação aos quais a norma incidirá.

Em atenção ao princípio da territorialidade, as normas tributárias se aplicam, em regra, aos eventos ocorridos no território do respectivo ente político tributante.

Assim, as leis referentes ao imposto da União sobre produtos industrializados (IPI) aplicam-se em todo território nacional. Já as normas referentes ao imposto municipal sobre serviços (ISS) aplicam-se apenas no território do Município que criou tais normas.

É comum, no entanto, que a legislação federal, em especial quanto ao imposto de renda, pretenda atingir fatos e pessoas localizados no exterior, o que somente será possível se houver algum elemento de conexão com o país (domicílio do sujeito passivo, localização dos bens produtores da renda etc.). São comuns os tratados internacionais visando a evitar a bitributação sobre a renda e os proventos, admitindo-se a compensação dos valores de imposto pagos em um

país com aqueles devidos em outro.

No âmbito dos Estados, DF e Municípios, é possível que as respectivas normas tributárias vigorem fora de seus territórios, nos termos dos convênios firmados entre os entes políticos ou das normas gerais expedidas pela União (art. 102 do CTN).

Quanto à vigência no tempo, as normas tributárias seguem, em princípio, as regras aplicáveis às normas jurídicas em geral. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro prevê, para as leis, a *vacatio legis* de 45 dias contados da publicação, salvo disposição em contrário. Usualmente, no entanto, o próprio texto veiculador de cada norma prevê a vigência em uma data determinada (como a de sua publicação).

O tratado internacional entra em vigor, no âmbito interno, com a vigência do decreto presidencial que o promulga e, no âmbito externo, conforme acordado ou a partir da manifestação de consentimento dos Estados.

Quanto às normas complementares, o art. 103 do CTN traz as regras específicas relativas à sua vigência:

CTN – Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I – os atos administrativos a que se refere o inciso I do art. 100, na data da sua publicação;

II – as decisões a que se refere o inciso II do art. 100 quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;

III – os convênios a que se refere o inciso IV do art. 100 na data neles prevista.

O art. 104 do CTN reflete o princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, “b”, da CF:

CTN – Art. 104. Entram em vigor 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:

I – que instituem ou majoram tais impostos;

II – que definem novas hipóteses de incidência;

III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178.

De se destacar que, por força do princípio da anterioridade anual (CF, art. 150, III, *b*), a instituição ou o aumento de tributos (de qualquer espécie), em regra, têm efeito apenas no exercício seguinte ao da publicação da lei.

Grande parte da doutrina entende que a revogação de isenções, quaisquer que sejam os tributos, equivale ao aumento da exação, devendo submeter-se ao

princípio da anterioridade, embora o Judiciário nem sempre compartilhe dessa opinião.

Isso porque o CTN trata a isenção como modalidade de exclusão do crédito tributário, significando que quando há isenção ocorrem a incidência e o fato gerador, surgindo a obrigação tributária, mas a lei dá um favor legal para que o crédito não seja constituído e não ocorra o pagamento. Por esta ótica, a revogação da isenção não cria ou majora tributo, apenas afasta esse favor legal.

De qualquer forma, o art. 104, III, do CTN prevê a anterioridade especificamente para as revogações ou reduções de isenções relativas a impostos sobre o patrimônio (como IPVA, IPTU, ITR) e sobre a renda (IR).

Chamamos a atenção para o caso do ICMS (Imposto sobre Circulação), não abarcado pelo art. 104 do CTN (não é imposto sobre o patrimônio nem sobre a renda), havendo Súmula do STF (615), que afasta a anterioridade no caso de revogação de isenção.

Lembre-se de que a eficácia da instituição ou do aumento do tributo subordina-se também à anterioridade nonagesimal, ou seja, somente pode ser exigido passados 90 dias da data da publicação da lei que o instituiu ou aumentou, mas não antes do primeiro dia do exercício seguinte ao da publicação (art. 150, III, *c*).

5.2 APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO

Como princípio geral de direito, as normas aplicam-se apenas aos fatos futuros, não atingindo as situações pretéritas.

Este princípio da irretroatividade é reforçado no âmbito tributário por disposição constitucional própria (CF, art. 150, III, *a*), que veda a aplicação de normas que instituem ou majorem tributos a situações passadas.

Nesse mesmo sentido, o art. 105 do CTN:

CTN – Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116.

Se uma lei estadual aumenta a alíquota do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), este aumento somente atinge os fatos geradores posteriores (futuras circulações de mercadorias), não cabendo exigir o tributo majorado com relação a uma venda ocorrida no mês anterior, por exemplo.

O fato gerador pendente a que o art. 105 do CTN faz referência, é, tipicamente, o do imposto de renda, que se inicia no dia 1.º de janeiro e se completa no último dia do mesmo ano-base. Se há um aumento de alíquota neste período (antes de 31 de janeiro) ele se aplica ao fato gerador ainda pendente.

Essa discutida interpretação do art. 105 do CTN, que encontra respaldo na jurisprudência, significa que se o governo federal aumentar a alíquota do imposto de renda no dia 30 de dezembro deste ano, a nova imposição se aplica ao tributo calculado sobre as rendas e proventos deste mesmo ano-base, visto que o fato gerador ainda não se concluiu (o que ocorrerá apenas no último instante do dia 31 de dezembro).

O art. 106 do CTN traz situações excepcionais em que a norma é aplicada a casos passados:

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

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

A norma expressamente interpretativa é aquela produzida pelo legislativo para fazer a chamada interpretação autêntica, ou seja, para explicar o sentido e alcance de outra norma. Nesse caso, ela aplica-se a fatos anteriores. O Judiciário tem afastado essa regra quando a lei, a título de interpretar outra, busca, na verdade, modificá-la, hipótese em que não haverá efeitos retroativos.

As alíneas do inciso II do art. 106 tratam da chamada *lex mitior*. A norma que define ilícitos e impõe infrações retroage para beneficiar o infrator, em regra análoga àquela do direito penal. Assim, se uma multa tributária é reduzida, aquele que não a pagou será beneficiado pela redução. Ressaltamos que a regra da *lex mitior* somente se aplica a sanções, e nunca para o tributo, que é regido sempre pela lei vigente à época do fato gerador.

Exemplificamos: no momento do fato gerador, a alíquota aplicável de um imposto é de 10% e a multa pelo atraso no pagamento é de 15% do valor do tributo. Posteriormente, a lei é alterada, reduzindo a alíquota do imposto para 5% e a multa para 10% do valor do tributo. Aquele contribuinte que não recolheu o tributo à época correta poderá ser autuado para pagar o imposto pela alíquota de

10% (vale sempre a vigente no momento do fato gerador), mas acrescida de multa de apenas 10% do valor do tributo (vale a norma posterior mais benéfica quanto à sanção).

Embora o art. 106, II, excepcione apenas os atos definitivamente julgados, salientamos que, tendo havido a extinção (pagamento, compensação, transação etc.), não há falar em retroatividade da norma. Assim, o contribuinte que recolheu a multa não pode pretender beneficiar-se de anistia posterior.

O lançamento tributário rege-se pela lei vigente ao tempo do fato gerador, exceto no caso de a norma posterior instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliar os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgar ao crédito maiores garantias ou privilégios (exceto, nesse último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros), conforme o art. 144 do CTN:

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

§ 1.º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, 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, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2.º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Assim, se uma lei de 2001 criou um novo instrumento de fiscalização, qual seja a utilização dos dados de arrecadação da CPMF (atualmente extinta) para verificação de outros tributos, um agente da administração tributária pode se valer deste instrumento para aferir, por exemplo, o IR do ano-base 2000 (desde que não haja decadência). Veja-se que não há aumento do tributo devido (ou qualquer agravamento da situação do contribuinte, o que seria inconstitucional), apenas ampliação dos poderes da fiscalização.

Por fim, é comum autores lembrarem que as normas de remissão (perdão do crédito tributário) e de anistia (perdão de penalidades tributárias) aplicam-se a fatos passados.

Casos em que a norma tributária se refere a fatos passados
(i) lei expressamente interpretativa (art. 106, I, do CTN)

(ii) norma sancionadora mais benéfica ao contribuinte – *lex mitior* (art. 106, II, do CTN)

(iii) novas regras para a fiscalização ou aumento de garantias e privilégios do crédito tributário (exceto responsabilidade – art. 144, § 1.º, do CTN)

(iv) lei de remissão e lei de anistia

5.3 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO

A hermenêutica, ciência que se debruça sobre o esforço interpretativo, indica vários métodos adotados no trabalho do tributarista: interpretação gramatical ou literal, lógico-sistemática, teleológica, histórica etc.

O art. 107 do CTN dispõe, singelamente, que a interpretação haverá de observar as normas do CTN. Acrescentamos: há que observar os princípios da tributação, estudados no capítulo próprio.

Quando o intérprete não encontra uma norma especificamente aplicável ao caso concreto, pode estar diante da denominada lacuna. Para preencher essa lacuna e aplicar o direito, deve valer-se da integração:

CTN – Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

II – os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade.

§ 1.º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2.º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

O CTN determina que a integração observe **a ordem indicada** no art. 108. Ou seja, o aplicador da lei deve, em tese, utilizar a analogia em primeiro lugar e, caso não resolva a lacuna, passar para os princípios de direito tributário e assim por diante.

Ferramentas de integração – Casos de ausência de disposição expressa

1.º – analogia (não pode implicar exigência de tributo ao arrepio da lei)
2.º – princípios gerais de direito tributário
3.º – princípios gerais de direito público
4.º – equidade (não pode implicar dispensa de pagamento do tributo devido)

A analogia é a adoção, para o caso que se analisa, de uma norma aplicável a situação semelhante.

Vimos os princípios de direito tributário no capítulo próprio (igualdade, irretroatividade, anterioridade, não confisco etc.).

Dentre os princípios gerais de direito público, destacamos a supremacia do interesse público sobre o privado, a indisponibilidade do interesse público, o princípio federativo, a autonomia dos entes políticos, a ampla defesa etc.

A equidade tem como fundamento básico o sentido amplo de justiça: considerando-se as peculiaridades do caso concreto busca-se a igualdade e a justiça na aplicação da lei.

A tributação, como vimos, é vinculada estritamente ao princípio da legalidade. Se não há previsão legal expressa para a tributação, não há como exigir o tributo. É por isso que o art. 108, § 1.º, veda a exigência de tributo, não previsto em lei, pelo emprego da analogia.

Por outro lado, em privilégio aos princípios da impessoalidade, da isonomia, e da supremacia do interesse público, a aplicação da equidade não poderá exonerar o contribuinte do recolhimento de tributo (art. 108, § 2.º, do CTN).

Os princípios gerais do direito privado também são utilizados pelo intérprete do direito tributário, mas apenas para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, não para definição dos respectivos efeitos tributários (CTN, art. 109).

Para interpretarmos a responsabilidade tributária dos pais ou dos curadores, por exemplo, deveremos nos valer dos princípios do direito privado para a definição desses institutos do direito de família (quem são os pais e os curadores, como surge e se extingue essa situação etc.). No entanto, para a definição dos efeitos tributários (quem deverá pagar o tributo e em quais situações), o

intérprete irá se apoiar nos princípios próprios da tributação.

CTN – 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.

As competências fixadas pela Constituição são inalteráveis. Os entes tributantes não podem, por simples leis tributárias, ampliar ou modificar essa competência. Este é o conceito expresso pelo art. 110 do CTN.

De fato, se o constituinte utilizou a expressão “veículos automotores” para definir a competência relativa ao IPVA, a lei de determinado Estado não poderá definir que animais (cavalos, por exemplo) sejam considerados veículos automotores para fins da tributação estadual. Admitir isso seria permitir a ampliação da competência tributária definida constitucionalmente.

Caso a legislação tributária de cada ente tributante pudesse alterar livremente o significado dos termos utilizados pela Constituição Federal para definir as competências tributárias, de pouco valeriam tais definições.

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

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

É claro que não é possível interpretar qualquer norma apenas literalmente. Toda interpretação deve considerar o sistema em que a norma se insere (interpretação sistemática), sua finalidade (interpretação teleológica) etc.

No entanto, o CTN deixa claro que as normas que tratam das situações excepcionais listadas nos incisos do art. 111 devem ser interpretadas estritamente, ou seja, o intérprete não pode aplicar tais normas a situações outras que não as estritamente previstas por elas.

Isso porque a tributação é a regra, e as exceções (isenções, anistias, benefícios diversos etc.) devem ser interpretadas estritamente.

CTN – Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Esta norma do art. 112 do CTN, semelhante ao *in dubio pro reo* do direito penal, decorre do princípio da legalidade e da tipicidade. Havendo dubiedade, o contribuinte não pode ser prejudicado, no caso das infrações.

5.4 QUESTÕES

1. (OAB 2010.2 – FVG) De acordo com o Código Tributário Nacional, aplica-se retroativamente a lei tributária na hipótese de:[1]

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.

2. (OAB 2010.2 – FVG)[1] O emprego da analogia, em matéria tributária, resultará na[2]

a) majoração de tributo.

b) instituição de tributo.

c) exclusão do crédito tributário.[3]

d) impossibilidade de exigência de tributo não previsto em lei.

3. (OAB/Nacional 2007.III) Osvaldo, que foi notificado pelo fisco para o pagamento de um imposto de R$ 10.000,00 e multa de 20%, impugnou o lançamento e, no curso do processo, declarou-se devedor dos R$ 10.000,00 e requereu a exclusão da multa, por denúncia espontânea. Ainda no curso do processo, advieram duas leis: uma que alterou a alíquota da multa para o correspondente a 10%, e outra, posterior, que alterou a alíquota para 15%. Nessa situação, o percentual de multa que Osvaldo terá de pagar é igual a[4]

a) 0%.[5]

b) 10%.

c) 15%.

d) 20%.

4. (OAB Nacional 2009 – I) Constitui hipótese de lei tributária irretroativa[6]

a) lei que deixe de definir certo ato como infração, desde que se trate de ato não definitivamente julgado.

b) lei que majore as alíquotas do imposto sobre serviços.

c) lei instrumental que regule formalidades aplicáveis ao lançamento.

d) lei expressamente interpretativa.

GABARITO: As respostas destes testes encontram-se no final do livro.

[1] Veja as hipóteses excepcionais de aplicação retroativa da legislação tributária previstas no art. 106, II, do CTN.

[2] Ver o art. 108, § 1.º, do CTN.

[3] Lembre-se de que o CTN prevê apenas duas modalidades de exclusão do crédito tributário: isenção e anistia – art. 175.

[4] Ver art. 106, II, "c", do CTN.

[5] A denúncia espontânea ocorre antes de qualquer atividade fiscalizatória contra o contribuinte, relativa à infração (art. 138, parágrafo único, do CTN). Se o contribuinte foi notificado a pagar (= autuado pela fiscalização), não há espontaneidade. Ver Cap. 7.

[6] Art. 150, III, "a", da CF e arts. 106 e 144, § 1.º, do CTN.



OBRIGAÇÃO, FATO GERADOR, CRÉDITO E LANÇAMENTO

6.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E FATO GERADOR

Vimos, no início de nossos estudos, que o CTN define o tributo como uma prestação pecuniária.

Esta prestação (tributo) corresponde ao dever de o sujeito passivo entregar determinada quantia de dinheiro ao fisco, objeto daquilo que o CTN denomina "obrigação tributária principal".

Ocorre que, para que a tributação funcione, a legislação prevê determinadas obrigações, a serem cumpridas pelos sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis) cujo objeto não é pecuniário (não é entrega de dinheiro ao fisco), mas sim a imposição de alguns deveres, como de escriturar livros, emitir notas fiscais, permitir que o fisco verifique suas operações comerciais etc. Essas obrigações de fazer, não fazer ou suportar (que não são pecuniárias) impostas pela legislação tributária no interesse da fiscalização e da arrecadação de tributos são as "obrigações tributárias acessórias".

Assim, temos as obrigações principais e as obrigações acessórias, conforme os arts. 114 e 115 do CTN:

CTN – Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

§ 2.º 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 de tributos.

§ 3.º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Note que o legislador do CTN (art. 113, § 1.º) definiu a obrigação tributária principal de maneira bastante ampla (e criticada pela doutrina), incluindo em seu objeto não apenas o dever de pagar tributo, mas também a penalidade pecuniária (penalidades decorrem diretamente da ocorrência de ilícitos, algo completamente diferente dos tributos).

Assim, toda obrigação tributária (decorrente da legislação tributária) cujo objeto seja o dever de entregar dinheiro ao fisco (tributo ou multa), é obrigação tributária principal.

As obrigações acessórias, como dito, têm por objeto um dever de fazer ou deixar de fazer algo que não seja entregar dinheiro, pagar. Trata-se de deveres instrumentais, de manter livros fiscais, preencher guias, apresentar declarações, sempre no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Resumindo: entregar dinheiro ao fisco (tributo ou multa) é sempre objeto da obrigação principal; qualquer outro dever (relativo à tributação) é objeto da obrigação acessória.

A obrigação acessória, apesar do nome, não acompanha necessariamente a principal. Isso quer dizer que o fato de inexistir a obrigação principal, de pagar tributo ou multa, não significa que o sujeito passivo está automaticamente eximido de cumprir os deveres instrumentais de apresentar declarações fiscais, por exemplo (ver CTN, art. 151, parágrafo único, e art. 175, parágrafo único).

Uma entidade educacional imune não tem que pagar imposto de renda (não há obrigação principal). No entanto, ela deve manter sua escrita fiscal em dia (obrigação acessória), até porque sem ela o fisco terá dificuldade para verificar se essa entidade preenche os requisitos para a imunidade. Vemos que a obrigação acessória, no caso, existe sem que haja qualquer obrigação principal.

Nos casos em que o contribuinte deixa de cumprir uma obrigação acessória (emitir nota fiscal, por exemplo) a legislação, normalmente, prevê a incidência de uma multa pecuniária. Veja só: o descumprimento de uma obrigação acessória (não emitir nota fiscal) faz surgir uma obrigação principal (= pecuniária, = pagar multa). É esse o significado do art. 113, § 3.º, do CTN.

Voltando ao que aprendemos no início de nossos estudos, vimos que a prestação (tributo) é compulsória, ou seja, independe da vontade das partes para que surja no mundo jurídico.

Pois bem, veremos agora como, afinal de contas, essa obrigação surge e como a prestação (tributo) torna-se exigível.

A obrigação tributária é *ex lege*, ou seja, surge a partir da "vontade da lei" (compulsoriedade). A lei descreve situações da vida e determina, como consequência, o surgimento das obrigações tributárias.

Por exemplo: uma lei estadual descreve uma operação de venda de mercadoria e determina que, ao se concretizar tal venda, sugirá uma obrigação tributária, pela qual o vendedor-comerciante (sujeito passivo) deverá pagar determinado valor ao fisco (sujeito ativo).

Esta situação descrita pela lei, que faz surgir a obrigação tributária, é conhecida como **fato gerador**.

Outros exemplos de fato gerador: auferir renda (fato gerador do imposto de renda), ser proprietário de um automóvel (fato gerador do IPVA), vender um imóvel (fato gerador do ITBI).

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

CTN – Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de fato que não configure obrigação principal.

Reiterando: ocorrida a situação que a lei tributária elege em sua hipótese de incidência, surge no mundo jurídico a obrigação tributária, ou seja, o dever de o sujeito passivo pagar o tributo.

A expressão "fato gerador" é utilizada com duplo significado:

– situação abstratamente descrita pela lei (auferir renda, ser proprietário de algo etc.), sendo sinônima de hipótese de incidência, previsão legal do fato gerador ou fato gerador em abstrato; e

– a efetiva ocorrência do evento (João recebe o salário, Pedro é proprietário de um veículo etc.), sendo, nesse caso, sinônimo de fato gerador em concreto, fato imponível ou fato jurídico tributário.

Como exemplo: a hipótese de incidência (fato gerador em abstrato) do IPTU é a situação de alguém ser proprietário de imóvel na área urbana de determinada cidade no dia 1.º de janeiro. Essa é a previsão abstrata, genérica do fato gerador. Já o fato gerador em concreto é a situação real de o Sr. Fulano ser proprietário da

casa n. X, na Rua Y, no dia 1.º de janeiro deste ano. Assim, no dia 1.º de janeiro deste ano, ocorre o fato gerador do IPTU e surge, imediata e independentemente de qualquer manifestação de vontade do Sr. Fulano, a obrigação tributária cujo objeto é o dever de ele pagar ao município tantos reais a título de imposto sobre sua propriedade.

Quando o evento da vida ocorre (João recebe o salário), encaixando-se perfeitamente na previsão legal (auferir renda), há a incidência tributária (subsunção do fato à norma), surgindo a obrigação tributária (João deve recolher imposto de enda à União).

O art. 114 do CTN diz que o fato gerador é a situação **necessária** e **suficiente** para o surgimento da obrigação tributária. É necessária, pois se não ocorrer o fato gerador (auferir renda, ser proprietário de imóvel rural, realizar operação de crédito etc.), nunca surgirá a obrigação tributária. É suficiente, porque basta ocorrer o fato gerador para a obrigação surgir, não sendo exigida qualquer outra coisa: no momento em que o cidadão aufere a renda, tal qual descrito na lei, surge a obrigação de recolher o tributo, mesmo que a renda não seja declarada, mesmo que ela decorra de fato ilícito (princípio do *non olet*), mesmo que o fisco não fique sabendo disso.

O fato gerador e a correspondente obrigação tributária devem ser previstos sempre por lei.

No caso das obrigações acessórias, o Código Tributário Nacional (art. 115) faz referência à **legislação** tributária (que engloba não apenas a lei, mas também decretos e normas complementares). Embora haja discussão doutrinária, há forte entendimento no sentido de que, para que surja o dever de emitir nota fiscal (obrigação acessória), por exemplo, ela deve ser prevista por lei, ainda que de modo genérico. Entretanto, para determinar a aparência da nota fiscal, se ela será física ou eletrônica, o número de vias, o tamanho padronizado etc., basta decreto ou portaria (outros instrumentos normativos, incluídos na expressão “legislação tributária”).

Quanto ao fato gerador, cabe lembrar sua grande importância no sistema tributário nacional, já que é ele que determina a natureza específica do tributo (art. 4.º do CTN), em conjunto com a correspondente base de cálculo.

Ademais, o fato gerador é sempre uma situação que revela a capacidade contributiva do sujeito passivo. Ou seja, é uma situação cuja ocorrência faz supor que o sujeito passivo tenha condições econômicas para recolher tributo.

Devemos, ainda, fixar que o fato gerador é interpretado nos termos do art. 118 do CTN:

CTN – 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.

Assim, auferir renda, sendo fato gerador do imposto de renda, faz surgir a obrigação tributária correspondente, mesmo que alguém consiga renda por meio de um contrato nulo (juridicamente inválido) e mesmo que esse recebimento (da renda) não gere os efeitos esperados por aquele que pagou o valor com base no contrato nulo (independentemente dos efeitos). É o princípio do *non olet*, o dinheiro não tem cheiro.

Outro exemplo: se o comerciante vende a mercadoria, ocorre o fato gerador do ICMS e o tributo é devido, mesmo que o adquirente não pague pela compra ou tenha o bem roubado no dia seguinte. O que ocorre após o fato gerador é, em regra, irrelevante para a exigência tributária.

Isto tudo decorre daquilo que vimos antes: o fato gerador é **suficiente** para fazer surgir a obrigação tributária. Para fins de incidência tributária (e surgimento da obrigação), o intérprete ater-se-á à previsão legal do fato gerador e sua efetiva ocorrência. Nada mais.

Quanto ao momento da ocorrência do fato gerador, vejam-se os arts. 116 e 117 do CTN:

CTN – Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. (...)

O fato gerador descrito como situação de fato (art. 116, I do CTN) é aquele que não é qualificado como instituto jurídico por outro ramo do direito. Como exemplos: circulação de mercadoria, auferição de renda etc.

Em oposição, o fato gerador considerado situação jurídica (inciso II) é aquele descrito por outros ramos do direito, como, por exemplo, a propriedade imobiliária (situação tipificada pela legislação civilista).

CTN – Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

No caso de o fato gerador ser situação jurídica (art. 116, II, do CTN), pode haver condições suspensivas ou resolutivas (o CTN fala em resolutórias).

Por exemplo, se é firmado um contrato de compra e venda de um imóvel com cláusula suspensiva (a alienação se realizará após a apresentação de determinadas certidões), será somente com o implemento dessa condição que ocorrerá o fato gerador do imposto sobre transmissão – ITBI (art. 117, I, do CTN).

Por fim, importante lembrar que o parágrafo único do art. 116 do CTN permite que a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (como o sujeito passivo ou o dever de pagar o tributo), conforme os procedimentos definidos por lei ordinária. Dissimular a ocorrência do fato gerador significa ocultar sua ocorrência, afastando o conhecimento pelo fisco. O negócio jurídico simulado é nulo, nos termos do art. 167 do Código Civil, e o negócio que se dissimulou subsiste, se válido na substância e na forma.

Trata-se da bastante discutida "norma antielisiva", assim apelidada, pois muitos defendem que ela busca impedir a elisão fiscal (planejamento tributário lícito, realizado para que o contribuinte recolha menos tributo).

6.2 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E LANÇAMENTO

Ocorrido o fato gerador, surge a obrigação tributária, ou seja, o dever de o sujeito passivo pagar tributo ao sujeito ativo (ou multa, ou, ainda, no caso da obrigação acessória, o dever de prestações positivas ou negativas). Vimos que o fato gerador é situação **suficiente**, ou seja, não se exige mais nada para que surja a obrigação tributária.

No entanto, para que o fisco possa exigir o tributo do sujeito passivo é necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, nos termos do CTN:

CTN – 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim, há uma peculiaridade na obrigação tributária: embora ela surja imediatamente com o fato gerador, trata-se de uma obrigação incompleta, pois inexigível. A exigibilidade somente vem com o lançamento tributário e a constituição do crédito.

Apesar de o CTN definir que o lançamento **constitui** o crédito, boa parte da doutrina entende que o lançamento tributário tem função declaratória. Por esta ótica, o crédito tributário existiria a partir do surgimento da obrigação tributária, cabendo ao lançamento apenas declará-lo.

De qualquer forma, na dicção do CTN, o crédito tributário, que decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dessa obrigação (CTN, art. 139), é constituído pela autoridade administrativa que o faz por imposição legal (independentemente de sua vontade), de maneira vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único).

Na prática, o lançamento corresponde à verificação da ocorrência do fato gerador pela pessoa competente e à sua liquidação. Verificada a ocorrência do fato gerador, identifica-se quem deve adimplir a obrigação (sujeito passivo) e em favor de quem (sujeito ativo). Ademais, esta obrigação é quantificada, calculando-se o valor do tributo (e de eventual multa) a ser recolhido.

Importante salientar que o CTN define que o lançamento é atividade **privativa** da administração tributária, embora haja muita discussão doutrinária e a jurisprudência reconheça a possibilidade de autolançamento pelo contribuinte (lançamento por homologação).

Ademais, o Judiciário reconhece que o depósito realizado em juízo, relativo aos tributos lançados por homologação, cumpre a função do lançamento, sendo desnecessário posterior ato do fisco nesse sentido.

De conformidade com o princípio da irretroatividade da legislação tributária, o lançamento rege-se pela lei vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador a que se reporta (CTN, art. 144), sendo que modificações introduzidas de ofício ou por decisão administrativa ou judicial nos critérios para o lançamento somente podem ser efetivadas, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fatos geradores posteriores a essas modificações (CTN, art. 146).

O lançamento, após a notificação do sujeito passivo, não se altera, a não ser nos casos excepcionados pelo art. 145 do CTN, aliás bastante amplos:

CTN – Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

Após a constituição do crédito pela administração tributária e a notificação do sujeito passivo, abre-se a oportunidade de contestação da obrigação e do montante cobrado. Isto se dá por meio de uma impugnação, também denominada *recurso administrativo*. Caso o fisco, ao apreciar esta impugnação, dê razão ao sujeito passivo, o lançamento anteriormente efetuado pode ser modificado: são os casos do art. 145, incisos I e II, do CTN.

Ademais, o lançamento também pode ser alterado de ofício, mas apenas nos casos do art. 149 do CTN (conforme o art. 145, III, acima transcrito).

Todas essas hipóteses do art. 149 do CTN são de erros de fato, fraudes, simulações etc.

No entanto, no caso de erro de direito, ou seja, modificação da interpretação da legislação tributária pelo fisco (ainda que decorra de decisão administrativa ou judicial), não será possível modificar-se o lançamento já realizado, conforme dispõe o art. 146 do CTN. Voltaremos ao assunto mais adiante.

6.3 MODALIDADES DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O CTN prevê três modalidades de lançamento tributário, ou seja, três maneiras pelas quais o crédito tributário pode ser constituído.

São elas: lançamento de ofício (ou direto), lançamento por declaração (ou misto) e lançamento por homologação (ou autolançamento).

O lançamento de ofício é realizado pelo fisco, sem participação direta do sujeito passivo. Como exemplos de tributos lançados de ofício, temos o IPVA (imposto estadual sobre propriedade de veículos) e o IPTU (imposto municipal sobre propriedade de imóveis urbanos) na maior parte dos Estados e Municípios.

O lançamento por declaração é iniciado pelo sujeito passivo, que fornece determinadas informações ao fisco. A administração tributária, por sua vez, com base nas informações fornecidas, conclui a constituição do crédito, notificando o sujeito passivo para que realize o pagamento. São raros os exemplos de tributos lançados por declaração. Há alguns autores que citam o ITR (imposto federal sobre propriedade imobiliária rural), embora a legislação específica desse tributo federal refira-se ao lançamento por homologação.

O lançamento por homologação é, de certa forma, o oposto ao lançamento de

ofício, já que, nesse caso, é o sujeito passivo quem verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o valor do tributo e o recolhe, sem participação direta do fisco. É a modalidade de lançamento mais prestigiada pelo legislador, por repassar aos contribuintes o ônus de controle, registro e recolhimento do tributo, restando ao fisco apenas a fiscalização posterior. Praticamente todos os tributos incidentes sobre as atividades empresariais e profissionais são lançados por homologação (ICMS, IPI, PIS, COFINS, ISS, contribuições sociais para o INSS, CPMF – hoje extinta – etc.). Ademais, o imposto de renda (IR) é lançado por homologação, tanto no caso das pessoas naturais como no das pessoas jurídicas (não confunda: apesar de haver a famosa declaração anual do imposto de renda, o lançamento é por homologação).

6.3.1 Lançamento de ofício

O lançamento de ofício, como visto, é aquele em que o próprio fisco apura o montante devido e notifica o sujeito passivo para que pague. É o caso do IPVA e do IPTU, na maioria dos Estados e Municípios, em que o fisco calcula o valor do imposto devido por cada contribuinte e notifica-o para que pague. Note-se que não há qualquer participação do sujeito passivo no processo.

Além dos casos em que a lei prevê originariamente o lançamento de ofício, pode ele ocorrer para revisar lançamentos feitos anteriormente por qualquer das outras modalidades, ou para efetivar lançamentos que deveriam ter sido feitos por outras modalidades e não foram, nos termos do art. 149 do CTN, respeitado sempre o prazo decadencial fixado:

CTN – 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 [art. 150 – lançamento por homologação];

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 essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Em resumo, além dos casos em que a lei originariamente determina o lançamento por ofício (caso do IPTU, na maioria dos municípios), a autoridade deve valer-se de tal modalidade de constituição do crédito nos casos de omissão, insuficiência, inexatidão, erro, falta funcional, fraude, dolo ou simulação a macular declarações, esclarecimentos ou lançamentos anteriores, ou ainda quando seja necessário apreciar fato não conhecido ou não provado quando do lançamento anterior.

Esse lançamento “subsidiário” ou “substituto” se dá pela autuação fiscal, após procedimento fiscalizatório (autuação = lançamento de ofício relacionado à fiscalização tributária).

Reiteramos que o Fisco somente pode rever o lançamento anterior em caso de erro de fato (quanto à existência ou às características do fato), e não em caso de erro de direito (quanto à correta interpretação e aplicação da legislação tributária), nos termos do art. 146 do CTN e conforme a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão do lançamento”, tenha essa modificação ocorrido de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial.

De qualquer forma, eventual revisão do lançamento somente poderá ocorrer dentro do prazo decadencial (= prazo dentro do qual o fisco pode constituir o crédito tributário).

Como exemplo, se um fiscal lança um tributo, aplicando uma alíquota de 10% pois identificou a operação tributada como sendo venda de um motor elétrico, mas posteriormente verifica que se tratava de venda de motor a diesel, cuja alíquota é de 15%, tal fiscal cometeu um erro de fato e deve rever o lançamento corrigindo a alíquota aplicável (desde que não tenha transcorrido o prazo decadencial). Mas, como outro exemplo, se o fiscal identificou corretamente a operação como sendo venda de um motor a diesel, mas interpretou incorretamente a lei, entendendo que era caso de aplicação da alíquota de 10%, não poderá posteriormente rever o lançamento, pois ocorreu aí um erro de direito.

6.3.2 Lançamento por declaração

No lançamento por declaração temos a participação do sujeito passivo (ou pelo menos de terceiros) que presta informações ao fisco. Com base nessa declaração, o fisco efetua o lançamento (CTN, art. 147).

A declaração pode ser retificada pelo próprio declarante ou pela autoridade. No caso do declarante, para reduzir ou excluir tributo mediante comprovação de erro e somente antes de notificado do lançamento (CTN, art. 147, § 1.º). A autoridade, por sua vez, pode retificar de ofício os erros na declaração quando apuráveis pelo exame da declaração.

Importante salientar que, embora o declarante não possa mais retificar a declaração após a notificação do lançamento, nada impede que o sujeito passivo, posteriormente, impugne a constituição do crédito por meio de recurso administrativo ou mesmo por ação judicial.

Ademais, a autoridade administrativa pode arbitrar valores ou preços necessários ao cálculo do tributo, quando houver omissão do declarante ou quando suas declarações não merecerem fé, garantido o contraditório (CTN, art. 148).

Note-se que arbitrar valores é algo completamente diferente de arbitrariedade do fisco. A administração tributária somente pode arbitrar valores ou preços caso verifique inconsistências nas declarações prestadas e, mesmo assim, apenas depois de dar oportunidade de efetiva contestação pelo declarante (contraditório).

Assim, caso o fisco entenda que determinado valor de mercadoria declarado pelo contribuinte é falso, deverá abrir um processo administrativo em que o sujeito passivo possa contestar esse entendimento (contraditório). Somente depois disso é que poderá haver arbitramento desse valor (fixação unilateral pela administração tributária).

Esse poder de arbitrar valores e preços é utilizado também pela autoridade fiscal na autuação (lançamento de ofício relacionado à fiscalização), no caso de as informações que fundamentaram o lançamento por homologação não merecerem fé. De qualquer forma, tal arbitramento nunca poderá ocorrer sem que o princípio do contraditório seja respeitado, sob pena de configurar-se arbitrariedade (o que é inadmissível).

6.3.3 Lançamento por homologação

No lançamento por homologação, é o sujeito passivo que age de maneira preponderante e, muitas vezes, exclusiva:

CTN – 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.

§ 1.º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2.º 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.

§ 3.º 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.

§ 4.º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; 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.

O sujeito passivo, antes de qualquer atividade do fisco, **antecipa-se,** calculando e recolhendo o montante do tributo. Ao tomar conhecimento desse pagamento, a autoridade administrativa homologa a atividade do obrigado (CTN, art. 150).

Ocorre que, muitas vezes, a autoridade administrativa nada faz. Nesse caso, não fixando a lei outro prazo para a homologação, após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, ocorre a homologação tácita do pagamento efetuado pelo contribuinte (ou homologação do lançamento), conforme o art. 150, § 4.º, do CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Como já anotado, mesmo nos casos de lançamento por homologação, o fisco pode efetuar o lançamento de ofício nos casos de omissão, inexatidão, erro, fraude, dolo, simulação (CTN, art. 149), podendo, inclusive, arbitrar valores e preços (CTN, art. 148 – observando sempre o contraditório).

Por exemplo, o ICMS é tributo lançado por homologação. Isto significa que, mensalmente, o próprio comerciante verifica a ocorrência do fato gerador (circulação de mercadorias ocorridas no período), calcula o tributo devido e, sem esperar qualquer atividade do fisco, realiza o pagamento. No entanto, se o comerciante não cumprir essa obrigação, ou agir com dolo, fraude ou simulação, o fisco pode (deve) constituir o crédito de ofício, na forma do art. 149, V, do CTN (autuação fiscal).

No caso de não pagamento do tributo pelo contribuinte, não há nada para ser homologado pelo fisco. Neste caso, não ocorre a homologação tácita prevista

pelo art. 150, § 4.º, do CTN, cabendo o lançamento de ofício.

Tampouco nos casos de dolo, fraude ou simulação há homologação tácita no prazo de cinco anos do fato gerador (art. 150, § 4.º, do CTN).

Nestes dois casos (falta de pagamento ou pagamento com dolo, fraude ou simulação) o fisco realizará o lançamento de ofício (art. 149, V, do CTN), respeitando o prazo decadencial de cinco anos contados na forma do art. 173 do CTN (voltaremos ao assunto do prazo decadencial de lançamento no capítulo próprio).

Em quaisquer outros casos (ou seja, quando há pagamento sem dolo, fraude ou simulação), o fisco somente poderá realizar lançamento de ofício dentro do prazo da homologação tácita (CTN, art. 150, § 4.º). Isso ocorre, por exemplo, se há simples erro cometido pelo contribuinte, que recolhe valor menor por descuido (sem dolo, fraude ou simulação). Nesse caso, passados cinco anos do fato gerador, ocorrerá a homologação tácita, não cabendo falar em revisão pelo fisco.

Boa parte da doutrina e da jurisprudência entende que não há exatamente um lançamento por homologação, mas sim autolançamento pelo próprio contribuinte, o que contraria a exclusividade da administração fiscal prevista pelo art. 142 do CTN. O prazo para homologação seria simples prazo decadencial para a revisão, pelo fisco, do lançamento efetuado pelo contribuinte.

6.4 GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O crédito tributário é crédito privilegiado com relação à generalidade dos créditos detidos por particulares. Ademais, para que o fisco possa exigi-lo com eficiência e segurança, a lei fixa determinadas garantias ao seu pagamento.

O CTN prevê determinadas garantias, mas a listagem não é taxativa, pois não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram (art. 183, *caput*, do CTN).

A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza desse crédito ou da obrigação tributária correspondente (parágrafo único do art. 183 do CTN).

Todo o patrimônio do sujeito passivo (incluindo o espólio ou a massa falida), seja qual for sua origem ou natureza, responde pelo pagamento do crédito tributário, não se opondo contra a Fazenda Pública qualquer ônus real constituído ou cláusula de impenhorabilidade ou inalienabilidade,

independentemente da data de sua constituição, com exceção dos bens e rendas que a lei declarar absolutamente impenhoráveis (art. 184 do CTN).

No caso de **falência,** tal regra se modifica, como veremos.

É bom fixarmos que são bens absolutamente impenhoráveis e que, portanto, não responderão pelo débito tributário aqueles previstos pela Lei 8.009/90 e pelo art. 649 do CPC.

Há uma presunção de fraude contra a Fazenda caso o sujeito passivo inicie ou realize a alienação ou oneração de bens e rendas sem que reserve recursos suficientes para o pagamento de créditos tributários inscritos em dívida ativa, mesmo que a execução fiscal ainda não tenha sido iniciada (art. 185 do CTN). Nessa hipótese, a Fazenda pode pedir a anulação judicial da alienação realizada após a inscrição.

O STJ vinha reduzindo bastante essa garantia, ao determinar que o reconhecimento da fraude dependeria do registro de penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente (Súmula 375 do STJ). Recentemente, entretanto, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que essa exigência não se aplica ao crédito tributário.

O juiz da execução pode determinar a penhora *on-line* de contas e investimentos bancários, não sendo necessário o esgotamento das diligências para localização de bens penhoráveis. Trata-se de ordem dada pelo magistrado às instituições financeiras, por meio de sistema informatizado disponibilizado pelo Banco Central (BacenJud).

Esgotadas as diligências, o juiz poderá determinar a indisponibilidade universal de bens e direitos do devedor, limitada ao valor total exigível (art. 185-A do CTN).

Esse dispositivo do CTN (art. 185-A do CTN) prevê que o magistrado determinará a indisponibilidade dos bens e direitos do sujeito passivo caso não pague nem apresente bens à penhora no prazo legal e não sejam encontrados bens penhoráveis.

Quanto à preferência do crédito tributário, em regra supera quaisquer outros créditos, sejam quais forem sua natureza ou data de constituição, com exceção dos créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho (art. 186 do CTN, com a redação da LC 118/2005, que deixou expresso o caso dos créditos acidentários).

A situação é completamente diferente em caso de falência, nos termos do parágrafo único do art. 186 do CTN.

No caso de falência, o crédito tributário referente a fato gerador ocorrido antes do processo de falência fica não apenas abaixo dos créditos decorrentes da legislação do trabalho, mas também dos chamados créditos extraconcursais e importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, e abaixo também dos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado.

Créditos extraconcursais, como o nome indica, não se submetem ao concurso geral de credores. Decorrem de obrigações contraídas durante a recuperação judicial (art. 67 da Lei 11.101/2005) ou após a decretação da falência (art. 84 da mesma Lei).

Quanto ao procedimento de cobrança do crédito tributário, não se sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento (art. 187 do CTN). Caso a penhora na execução fiscal ocorra antes do início do processo falimentar, os bens penhorados não ficam sujeitos à arrecadação no juízo falimentar. Caso a execução fiscal seja proposta já contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo de quebra, citando-se o síndico.

Importante fixarmos que somente há concurso de preferências entre entes de direito público, conforme o parágrafo único do art. 187, que privilegia os créditos tributários da União em prejuízo dos demais entes políticos, e dos Estados e DF em prejuízo dos Municípios. O art. 29, parágrafo único, da Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/1980), foi além, incluindo as autarquias na ordem de preferências. Assim, há concurso de preferência entre as pessoas jurídicas de direito público na seguinte ordem:

1.º lugar: União e suas autarquias;

2.º lugar: Estados, Distrito Federal e Territórios e suas autarquias, conjuntamente e *pro rata;*

3.º lugar: Municípios e suas autarquias, conjuntamente e *pro rata*.

Os créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos **durante** o processo de falência são extraconcursais, conforme o art. 188 do CTN.

No caso dos procedimentos de inventário e arrolamento, subsiste a regra do art. 189 do CTN, pelo qual tais créditos tributários, devidos pelo espólio por fatos geradores ocorridos durante sua existência, têm preferência absoluta sobre quaisquer outros. Havendo contestação contra tais créditos tributários, as partes serão remetidas ao foro próprio, nos termos e com a condições previstas pelo § 1.º do art. 188 do CTN.

Subsiste também a regra de preferência absoluta dos créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos no curso do procedimento de liquidação

judicial ou voluntária, nos termos do art. 190 do CTN.

O falido deverá comprovar a quitação de todos os tributos para que lhe seja reconhecida a extinção de suas obrigações (art. 191 do CTN).

Para que seja concedida a recuperação judicial, prevista pela lei de falências (Lei 11.101/2005), é necessária prova de quitação de todos os tributos ou de suspensão de suas exigibilidades, sendo suficiente a certidão positiva com efeitos de negativa (art. 191-A do CTN).

Ademais, 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).

Todas essas comprovações de quitação de tributos são feitas por meio de certidão negativa de débitos, que veremos ao estudarmos a administração tributária.

Finalmente, o art. 193 do CTN traz regra que visa, de um lado, a garantir a isonomia entre os fornecedores da administração pública e, de outro, a fomentar o pagamento de tributos. Diz que, salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, ou suas autarquias, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou o proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrate ou concorra.

Mais uma vez, exige-se certidão negativa de débitos para comprovar essa quitação.

6.5 QUESTÕES

1. (OAB 2010.2 – FVG) Delta Ltda. teve sua falência decretada em 11.01.2010. Delta possuía um imóvel hipotecado ao Banco Junior S/A, em garantia de dívida no valor de R$ 1.000.000,00. O imóvel está avaliado em R$ 1.200.000,00. A Fazenda Pública Estadual tem créditos a receber de Delta Ltda. relacionados ao ICMS não pago de vendas ocorridas em 03.01.2008. Com base no exposto acima, assinale a afirmativa correta.

a) A Fazenda tem direito de preferência sobre o credor com garantia real, em virtude de seus privilégios.[1]

b) A Fazenda não pode executar o bem, em função de ter havido a quebra da empresa, prevalecendo o crédito com garantia real.[2]

c) A Fazenda tem direito de preferência uma vez que a dívida tributária é anterior à hipoteca.[3]

d) A Fazenda respeitará a preferência do credor hipotecário, nos limites do valor do crédito garantido pela hipoteca.[4]

2. (OAB 2011.3 – FGV) 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.[5]

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.[6]

d) A impenhorabilidade do bem de família não é oponível em face da cobrança do Imposto Predial Territorial Urbano.

3. (OAB/SP 136.º) Assinale a opção correta a respeito das garantias e privilégios do crédito tributário.

a) O rol das garantias do crédito tributário, previsto no CTN, é meramente exemplificativo.[7]

b) Todos os bens do sujeito passivo respondem pelo crédito tributário, mesmo os hipotecados ou penhorados, salvo se o ônus real for anterior à constituição do respectivo crédito.[8]

c) Reputam-se extraconcursais os créditos tributários passíveis de concurso de preferências entre as pessoas jurídicas de direito público.[9]

d) Em quaisquer hipóteses, o crédito tributário tem preferência em relação ao crédito com garantia real.[10]

4. (OAB/Nacional 2007.I) No que concerne ao lançamento do crédito tributário, assinale a opção correta.[11]

a) A data da ocorrência do fato gerador vai definir a legislação tributária que regerá a constituição do crédito tributário. Todavia, aplica-se ao lançamento a legislação posterior a esta data que tenha outorgado ao crédito maiores privilégios, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

b) Não existindo disposição legal em contrário, nos casos em que o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, deverá ser feita a sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia em que se proceder ao lançamento tributário.

c) Qualquer modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, introduzida em consequência de decisão judicial, somente pode ser efetiva, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

d) É de cinco anos o prazo prescricional para cobrança de crédito tributário, contados da data do fato gerador da obrigação tributária.

5. (OAB/Nacional 2007.II) A Nuporanga Indústria e Comércio de Alimentos Ltda. atua no

ramo de venda de produtos alimentícios e, pela natureza de sua atividade, deve cumprir várias obrigações tributárias, tais como prestar declarações ao fisco, emitir nota fiscal, recolher o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) e, eventualmente, pagar penalidades pecuniárias. Considerando a situação hipotética acima e as normas atinentes à obrigação tributária, assinale a opção correta.[12]

a) A obrigação de empresas, como a Nuporanga, de pagar eventuais penalidades pecuniárias constitui obrigação tributária principal.

b) A obrigação tributária acessória é dependente da obrigação tributária principal.

c) Segundo o CTN, as obrigações tributárias, principal e acessória, decorrem da lei em sentido estrito.[13]

d) A obrigação da Nuporanga de recolher o ICMS constitui obrigação tributária acessória.

6. (OAB/Nacional 2007.II) Segundo o que dispõe o CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento. A partir dessa informação, assinale a opção correta no que se refere a lançamento e suas modalidades.

a) A legislação aplicável ao lançamento será a vigente na data em que o mesmo for efetivado.

b) No lançamento por declaração, o sujeito passivo deve verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante do tributo devido e efetuar o pagamento, cabendo ao sujeito ativo apenas conferir a apuração e o pagamento já realizados.

c) O imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e a taxa de limpeza pública são tributos normalmente submetidos ao lançamento de ofício.

d) A contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) constitui tributo sujeito ao lançamento por declaração.

7. (OAB/Nacional 2007.III) Wilson foi ao DETRAN, no dia 17/12/2007, para proceder à transferência da propriedade de seu veículo a Airton. Lá, foi informado de que a transferência dependia da quitação do IPVA daquele ano, e que ele deveria ir à Secretaria da Fazenda para providenciar o pagamento. Na Secretaria da Fazenda, relatou o fato e, após assinar o requerimento da segunda via do documento de arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), recebeu a notificação para pagamento do respectivo imposto.

A situação hipotética acima configura caso de lançamento tributário

a) por declaração.[14]

b) por homologação.

c) de ofício.

d) por requerimento.[15]

8. (OAB/Nacional 2008.I) Ricardo, proprietário de um imóvel avaliado, em 2007, em R$ 100.000,00, não pagou o IPTU de 2007 e, neste ano de 2008, pretende vender o imóvel para um interessado com quem firmou, em 2007, um contrato de promessa de compra e venda. Em janeiro de 2008, entrou em vigor uma lei que alterou, de 3% para 4%, a

alíquota do ITBI e o imóvel passou a ser avaliado em R$ 120.000,00. Considerando a situação hipotética descrita, assinale a opção que representa, respectivamente, o valor da base de cálculo do IPTU de 2007 e a alíquota do ITBI que deverão ser pagos.[16]-17

a) R$ 100.000,00 3%

b) R$ 120.000,00 3%

c) R$ 100.000,00 4%

d) R$ 120.000,00 4%

9. (OAB/MG Abril/2008) Considere a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça: "Tributário. PIS/COFINS. Vendas inadimplidas. 1. As vendas inadimplidas não podem ser equiparadas a vendas canceladas para fins de não fazer incidir o PIS e a COFINS. 2. O inadimplemento do comprador não influi na caracterização do fato gerador. Há receita em potencial a ser auferida pela empresa. 3. A exigência tributária não está vinculada ao êxito dos negócios jurídicos privados" (Recurso Especial 956.842-RS. 1ª Turma. Rel. Min. José Delgado, DJ 12.12.2007, p. 408). É CORRETO afirmar que a conclusão firmada na decisão transcrita tem como fundamento:

a) a chamada norma geral antielisão, que permite à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, observados os procedimentos previstos em lei ordinária.

b) a possibilidade de se utilizar analogia na aplicação das contribuições especiais, tendo em vista a finalidade social buscada por esta espécie tributária.

c) a determinação do Código Tributário Nacional para que a definição do fato gerador seja interpretada abstraindo-se dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

d) a distinção firmada pelo Supremo Tribunal Federal entre os conceitos de renda e faturamento.

10. (OAB/MG Abril/2008) No que se refere às garantias e privilégios do crédito tributário, assinale a afirmativa CORRETA:

a) A cobrança judicial do crédito tributário não se sujeita a concurso de credores, excetuado no caso de falência, em que há a atração do executivo fiscal para o juízo universal da falência.[18]

b) O crédito tributário prefere aos créditos com garantia real, excetuada a hipótese de falência, em que há preferência do crédito com garantia real, no limite do valor do bem gravado.[19]

c) A totalidade dos bens e das rendas do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, responde pelo pagamento do crédito tributário, excluídos, porém, os bens gravados por ônus real.[20]

d) A enumeração das garantias atribuídas ao crédito tributário, feita no Código Tributário Nacional, é exaustiva, não se admitindo sua ampliação em função da natureza ou das características de determinado tributo.[21]

11. (OAB/MG Agosto/2008) Determinado contribuinte foi submetido à fiscalização, por Auditores Fiscais Federais, que lavraram auto de infração, por falta de pagamento do Imposto de Renda, no montante de R$20.000,00, aplicando-lhe, ainda, a multa de 75%

do valor do tributo devido. Nesse caso específico, a modalidade de lançamento utilizado foi:[22]

a) De ofício.

b) Por homologação.

c) Por declaração.

d) Autolançamento.

12. (OAB Nacional 2008 – III) Supondo que seja lavrado o auto de infração e constituído o crédito tributário em decorrência da autuação, pelo fisco, de contribuinte que deixou de emitir nota fiscal e recolher o ICMS, assinale a opção correta:[23]

a) A modalidade de lançamento adequada a essa situação é a mista, dada a necessidade de informação constante dos documentos da referida empresa.

b) Nessa situação, em que se constata conduta ilícita do não recolhimento pelo contribuinte, deve ser realizado o lançamento de ofício.

c) O fisco deve realizar o lançamento por homologação, pois, em se tratando de ICMS, cabe ao contribuinte apurar o valor de tributo devido.

d) O lançamento efetuado pelo fisco não poderia ter sido feito por meio de auto de infração.

13. (OAB Nacional 2009 – I) Não está prevista, no Código Tributário Nacional, no que se refere a lançamento efetuado de ofício, a comprovação de[24]

a) ocorrência, no lançamento anterior, de fraude funcional da autoridade que o efetuou.

b) ocorrência, no lançamento anterior, de omissão de formalidade especial da autoridade que o efetuou.

c) ação ou omissão do sujeito passivo que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária.

d) falta funcional que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária.

14. (OAB Nacional 2009 – II) A alienação ou oneração de bens ou rendas por sujeito passivo em débito tributário inserido na dívida ativa para com a fazenda pública presume-se fraudulenta[25]

a) independentemente de dispor o devedor de outros bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida.

b) ainda que o ato seja anterior à inscrição do débito na dívida ativa.

c) se não tiverem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida.

d) somente se o ato ocorrer quando já em execução a dívida ativa regularmente inscrita.

GABARITO: As respostas destes testes encontram-se no final do livro.

[1] Ver o art. 186, parágrafo único, I, do CTN.

[2] Ver o art. 187 do CTN.

[3] Ver o art. 186, parágrafo único, I, do CTN.

[4] Ver o art. 186, parágrafo único, I, do CTN.

[5] Embora o imóvel residencial seja, em princípio, impenhorável, essa vedação não se aplica à cobrança do IPTU relativo ao próprio bem – art. 3.º, IV, da Lei 8.009/1990, c/c art. 648 do CPC.

[6] Somente os bens que a lei declare absolutamente impenhoráveis não respondem pelo crédito tributário – art. 184, *in fine*, do CTN.

[7] Ver art. 183 do CTN.

[8] Ver art. 184 do CTN.

[9] Créditos extraconcursais, como o próprio nome dá a entender, não se submetem ao concurso geral de credores (arts. 67 e 84 da Lei 11.101/2005).

[10] Ver art. 186, parágrafo único, I, do CTN.

[11] Ver art. 146 do CTN.

[12] Ver art. 113 do CTN.

[13] Nos termos do art. 115 do CTN, o fato gerador da obrigação acessória é previsto pela legislação aplicável. O termo "legislação" abarca não apenas as leis, mas também decretos, portarias etc. (art. 96 do CTN). No entanto, boa parte da doutrina entende que mesmo as obrigações acessórias devem ser previstas em lei.

[14] O simples requerimento de segunda via do documento de arrecadação não se confunde com declaração para fins de lançamento tributário.

[15] O CTN não prevê lançamento "por requerimento", como modalidade específica.

[16] Ver art. 144 do CTN.

[17] Para a solução desta questão, é preciso saber que o fato gerador do ITBI não ocorre com a promessa de compra e venda, e sim com a efetiva alienação do imóvel (em 2008, portanto) – assunto estudado no Cap. 9.

[18] Ver art. 187 do CTN.

[19] Ver art. 186 do CTN.

[20] Ver art. 184 do CTN.

[21] Ver art. 183 do CTN.

[22] Ver art. 149, V, do CTN.

[23] O lançamento efetuado pelo fisco, decorrente de fiscalização, é sempre de ofício, nos termos do art. 149 do CTN. Esse ato é comumente chamado de autuação fiscal (o documento que formaliza o lançamento é o auto de infração).

[24] Art. 149 do CTN. Note que o inciso IX desse dispositivo faz referência à falta funcional, mas não à aplicação de penalidade.

[25] Art. 185 do CTN.



SUJEIÇÃO PASSIVA

7.1 DEFINIÇÃO

Toda obrigação possui um polo ativo, ocupado pelo credor, e um polo passivo, ocupado pelo devedor.

Na obrigação tributária, esse ocupante do polo passivo da relação obrigacional é o **sujeito passivo tributário.**

CTN – Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

CTN – Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Assim, sujeito passivo é a pessoa obrigada por lei a cumprir a prestação obrigacional, que é pagar o tributo ou a penalidade pecuniária (obrigação principal), ou cumprir os deveres instrumentais da obrigação acessória.

Quanto à obrigação principal (cujo objeto é pagar tributo ou penalidade pecuniária) o Código Tributário Nacional prevê duas espécies de sujeito passivo:

o contribuinte (sujeito passivo direto) e o responsável tributário (sujeito passivo indireto).

Salientamos que, salvo disposição de lei em contrário, a definição legal do sujeito passivo não pode ser alterada por convenções particulares (CTN, art. 123). Isso significa que um contrato entre partes não pode ser oposto à Fazenda com o intuito de eximir o sujeito passivo de sua responsabilidade, buscando impô-la a outro.

Dito de outra forma, somente a lei pode definir o sujeito passivo. São comuns, por exemplo, contratos de locação que prevêm responsabilidade do locatário pelo pagamento do IPTU referente ao imóvel. No entanto, isso não altera em nada a relação tributária com a Fazenda Pública, que cobrará o imposto do proprietário (sujeito passivo definido pela lei).

Relembremos que, com relação aos impostos previstos na Constituição, compete à lei complementar federal definir o contribuinte (art. 146, III, "a", da CF). Assim, por exemplo, embora o ICMS seja um tributo da competência estadual, é uma lei complementar federal (LC 87/96) que define o contribuinte. Cabe à lei estadual, ao instituir o imposto, respeitar essa definição dada pela norma nacional.

7.2 CONTRIBUINTE

Contribuinte é o sujeito passivo direta e pessoalmente relacionado com a situação ou fato que deu origem à obrigação tributária, razão pela qual é também denominado sujeito passivo direto (em oposição ao responsável tributário, que é sujeito passivo indireto), ou sujeito passivo natural. É quem efetuou o fato gerador, o titular da situação que configura o fato gerador ou quem beneficiou-se diretamente pela situação que corresponde ao fato gerador.

Assim, no caso da propriedade imobiliária urbana (IPTU), contribuinte é o proprietário (titular da situação que configura o fato gerador), possuidor ou titular do domínio útil do imóvel. No caso da renda (IR), contribuinte é aquele que aufere a renda (quem realiza a situação que configura o fato gerador).

Em alguns casos, há mais de uma pessoa direta e pessoalmente relacionada ao fato gerador. Nessas situações (e, em última análise, em todas as hipóteses), a lei é que definirá o contribuinte. Na transmissão de bens imóveis (ITBI), em que tanto o vendedor quanto o comprador têm relação pessoal e direta com o fato gerador, a lei municipal determinará qual o contribuinte da exação.

Por outro lado, ocorre muitas vezes de, tendo a lei definido o contribuinte, mais de uma pessoa encaixar-se nesta definição, ocupando simultaneamente a sujeição passiva. Trata-se de uma das hipóteses de solidariedade, que veremos a seguir.

7.3 SOLIDARIEDADE

CTN – Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Muitas vezes, duas pessoas ocupam o polo passivo da relação obrigacional tributária, respondendo igualmente pelo débito. São os casos de solidariedade passiva.

No direito tributário, diferentemente do direito civil, não há solidariedade ativa.

O art. 124 do CTN traz dois casos de solidariedade: a solidariedade natural, quando duas ou mais pessoas têm interesse comum na situação que configura o fato gerador; e a solidariedade legal, quando a lei expressamente prevê tal solidariedade.

Como exemplo do primeiro caso (solidariedade natural), são solidariamente obrigados os coproprietários de imóvel urbano com relação ao IPTU. **Não** é o caso do comprador e do vendedor de imóvel com relação ao ITBI, por outro lado, já que aqui os interesses não são comuns (um é interessado na aquisição, outro na alienação).

Como dito de início, mesmo na hipótese de duas pessoas não terem interesse comum na situação que configura o fato gerador, é possível haver solidariedade, desde que expressamente determinada por lei (= solidariedade legal).

Em qualquer dessas situações de solidariedade, pode a Fazenda exigir o cumprimento integral da obrigação tributária de qualquer dos coobrigados, não cabendo àquele de quem for exigida a obrigação o direito de pleitear que a cobrança seja tentada contra o outro (ou outros), já que não existe benefício de ordem, nem que lhe seja cobrada apenas sua cota-parte do tributo.

O art. 125 do CTN traz os efeitos normais da solidariedade, que se aplicam salvo se a lei dispor em contrário:

i) O pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita os demais;

ii) A isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, ou seja, em caso de perdão da dívida ou não incidência legalmente prevista (isenção), todos os obrigados são beneficiados, **exceto** quando tal benefício for de natureza pessoal e aproveite a apenas um ou alguns deles, caso em que subsistirá a parcela da obrigação referente aos outros (ou outro) coobrigados. Como exemplo, caso de benefício de natureza pessoal é uma isenção dada a contribuintes maiores de 60 anos, o que não aproveita a um contribuinte solidário que não tenha tal idade;

iii) A interrupção da prescrição em favor ou contra um dos obrigados favorece ou prejudica os demais.

7.4 CAPACIDADE TRIBUTÁRIA

CTN – Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I – da capacidade civil das pessoas naturais;

II – 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;

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

A capacidade tributária é expressão utilizada para referir-se à aptidão para ocupar o polo passivo da obrigação tributária. Também significa a aptidão para realizar o fato gerador do tributo.

A obrigação tributária surge por conta de um **fato** gerador, e não um **ato.** Assim, a vontade é irrelevante para a incidência tributária (compulsoriedade do tributo). Como decorrência, a capacidade civil das pessoas naturais, por exemplo, embora seja requisito para o **ato** jurídico válido no âmbito do direito civil, é irrelevante para fins de configuração da obrigação tributária.

Assim, alguém ser civilmente incapaz (uma criança de dez anos, por exemplo) não significa que seus rendimentos não sejam tributados pelo IR, ou que sua propriedade não seja tributada pelo IPTU e pelo IPVA (há incidência e cobrança desses impostos).

Também significa que alguém com a capacidade de administração de seus bens limitada, como o falido, ou alguém com privação de suas atividades profissionais, como o advogado cassado pela OAB, não se exime das obrigações tributárias advindas de suas atividades.

A regularidade de uma empresa junto aos registros civis e comerciais tampouco é relevante para a capacidade tributária passiva. Uma empresa que não tenha sido regularmente constituída (sociedade em comum) ou cujos registros estejam irregulares, deverá pagar imposto de renda sobre seus lucros, ICMS sobre suas operações de venda de mercadorias, IPI sobre a produção industrial

etc.

7.5 DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO

O domicílio tributário, como regra, é o local onde as notificações do fisco serão entregues, indicando a repartição competente para o recolhimento do tributo (art. 159 do CTN) e onde o sujeito passivo será demandado judicialmente.

Salvo disposição legal em contrário, o contribuinte pode eleger seu domicílio indicando-o à autoridade fiscal (CTN, art. 127).

No entanto, se tal eleição prejudicar a arrecadação ou a fiscalização do tributo, o fisco poderá recusá-la.

Assim, se um contribuinte do IPVA de Mato Grosso indicar, como domicílio tributário, uma residência sua em Manaus, poderá estar dificultando injustamente a tributação, o que permite a recusa de tal eleição de domicílio (art. 127, § 2.º, do CTN).

No caso de falta de eleição pelo contribuinte, o art. 127 do CTN traz as regras para a definição do domicílio: i) No caso das pessoas naturais, sua residência ou local habitual de suas atividades; ii) No caso das pessoas jurídicas de direito privado ou firmas individuais, o local de sua sede ou estabelecimento (em relação aos atos ou fatos que deram origem à obrigação); iii) No caso de pessoa jurídica de direito público, em qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

Finalmente, caso o domicílio eleito seja recusado justificadamente pelo fisco (art. 127, § 2.º, do CTN), ou quando não couber a aplicação das regras dos incisos do art. 127, será considerado como domicílio o local da situação dos bens ou da ocorrência do fato gerador (art. 127, § 1.º).

7.6 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

7.6.1 Introdução

O inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN define a responsabilidade tributária como a segunda espécie de sujeição passiva (além do contribuinte). E essa definição é por exclusão: aquele que for expressamente definido pela lei

como sujeito passivo e não for contribuinte, ou seja, não tiver relação pessoal e direta com o fato gerador, é responsável tributário.

É claro que a lei não pode arbitrariamente escolher qualquer pessoa para ser sujeito passivo. Não é porque o responsável não tem relação direta e pessoal com o fato gerador que o legislador pode escolher qualquer um para ocupar esse papel. Para ser responsável, é preciso que tal pessoa esteja, de alguma forma, **vinculada** ao fato gerador da obrigação, ainda que indiretamente:

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.

Assim, a responsabilidade pode ser total (excluindo o dever do contribuinte) ou não (o dever do contribuinte pode ser mantido em caráter supletivo). Embora o art. 128 não seja expresso, a responsabilidade pode ser também subsidiária (o responsável somente é chamado a responder pelo débito em caso de inadimplência do contribuinte).

A doutrina classicamente subdivide a sujeição passiva indireta (responsabilidade) em duas espécies: por **substituição** e por **transferência.**

Na **substituição,** a lei, de imediato, indica um terceiro para figurar no polo passivo da relação obrigacional, em substituição àquele que *naturalmente* deveria ocupá-lo (o contribuinte). É o caso da responsabilidade de a empresa empregadora recolher o Imposto de Renda sobre os salários, retendo o tributo na fonte (descontando-o do salário pago). Desde a ocorrência do fato gerador (auferição da renda pelo empregado) é a empresa (fonte pagadora) que ocupa o polo passivo da relação obrigacional.

Na **transferência,** a obrigação nasce em face do contribuinte, mas é transferida a um terceiro devido a um evento futuro. É o caso do herdeiro que, por conta da morte do contribuinte, passa a ser o sujeito passivo dos tributos devidos pelo *de cujus*.

Quanto à substituição tributária, cabe dizer que ela pode existir mesmo antes da ocorrência do fato gerador (a chamada substituição *para frente* ou progressiva), hipótese com relação à qual o constituinte derivado buscou afastar discussão por meio do § 7.º do art. 150 da CF:

CF – Art. 150. (...)

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Há responsabilidade por substituição tributária "para frente", por exemplo, no caso das montadoras de veículos que, ao vender o automóvel para as concessionárias, já recolhem (em conformidade com as legislações estaduais) o ICMS que seria devido na venda deste mesmo veículo para o consumidor final. Há um adiantamento no recolhimento (pagamento do imposto pela fábrica), antes da ocorrência do fato gerador futuro (venda do veículo da concessionária para o consumidor final).

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADIn 1.851/AL, entendeu que a devolução da quantia "adiantada" somente ocorrerá em caso de não realização desse fato gerador futuro (o art. 150, § 7.º, da CF fala em fato gerador presumido).

Se essa venda futura (no exemplo da concessionária) ocorrer por um valor menor do que o presumido (a concessionária vende o automóvel abaixo do preço de fábrica, por exemplo), não há qualquer devolução da diferença, segundo o entendimento do STF, pois o fato gerador presumido ocorreu.

Note-se que o STJ tem aplicado restritivamente a jurisprudência do STF, apenas para os casos dos Estados signatários do Convênio ICMS 13/97, que foi objeto da citada ADIn 1.851/AL. Para os demais Estados (não signatários do Convênio: SP, PR, SC, PE), o Superior Tribunal de Justiça tem mantido seu anterior entendimento, determinando a devolução de diferenças também no caso de venda a menor.

7.6.2 Responsabilidade dos sucessores

CTN – Art. 130. 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.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

O dispositivo acima define que os tributos relacionados aos bens imóveis são devidos pelo adquirente, salvo se houver prova anterior da quitação. Até porque, neste caso, supõe-se que não haja débito tributário em aberto.

É comum, portanto, que o adquirente de um imóvel faça constar na escritura de compra e venda referência expressa às certidões negativas de débito tributário

atinentes ao bem. Caso o fisco encontre, futuramente, um débito tributário relativo ao período anterior à transação, e que não constou da certidão negativa por qualquer razão, o adquirente não será responsabilizado, pois tomou a precaução prevista no art. 130, *caput, in fine*, do CTN.

No caso da arrematação de imóvel, o pagamento do imposto eventualmente devido será suportado pelo montante pago pelo arrematante, não cabendo, a rigor, falar em sua responsabilidade.

O que deve ocorrer, na prática, é que o juiz exigirá que o valor depositado pelo arrematante seja utilizado para o pagamento de todos os débitos tributários relativos ao imóvel. Caso sobre dinheiro após o pagamento de todos os tributos, o saldo é entregue ao credor da execução. Caso não sobre dinheiro, o fisco deverá buscar outros bens do sujeito passivo para tentar recuperar seu crédito. Em quaisquer dos casos, o arrematante não será responsabilizado por qualquer débito tributário relativo ao imóvel arrematado (relativo ao período anterior à arrematação).

Embora o CTN refira-se expressamente apenas a bens imóveis, o STJ entende que o afastamento da responsabilidade do adquirente ocorre também na arrematação judicial de bens móveis.

CTN – Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

III – o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

Quanto à responsabilidade do art. 131, é bom salientar a extensão do inciso I, que abrange não apenas os bens imóveis, mas todas as espécies, e sem limitação quanto ao valor. No caso do inciso II, há limitação pelo valor recebido pelo sucessor ou meeira. O espólio (inciso III) responde até as suas próprias forças (o valor total do espólio).

Lembre-se de que o cônjuge meeiro não é herdeiro. A rigor, ele não se torna responsável tributário após a morte, pois já era proprietário da parcela dos bens a que se refere à meação.

A responsabilidade do espólio a princípio afastaria a possibilidade de responsabilidade dos sucessores (CTN, art. 131, II), já que os débitos tributários, em regra, devem ser suportados pelo espólio antes da entrega dos bens aos herdeiros e legatários (CTN, art. 192).

No entanto, pode ocorrer de esses créditos tributários serem conhecidos pelo fisco e constituídos (lançados) apenas posteriormente (observado o prazo decadencial). Nessa hipótese, os sucessores poderão ser chamados a responder pelo débito tributário, limitando-se sua responsabilidade até o montante da herança ou do legado recebido.

Por exemplo, no momento da partilha, não havia débito tributário conhecido. Após adjudicação dos bens aos herdeiros, o fisco federal fiscaliza os rendimentos do falecido e aponta um débito anterior à sua morte. Neste caso, os herdeiros e legatários responderão pelo imposto de renda não pago até o valor da herança ou do legado recebidos.

CTN – Art. 132. 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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se 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.

Em caso de extinção da sociedade anterior (fusionada – quando duas ou mais se unem; transformada – de uma modalidade societária para outra; ou incorporada – uma ou mais são absorvidas por outra), a nova empresa ou a resultante responde integralmente pelos débitos tributários daquela. No caso de cisão (divisão parcial ou total) o fisco entende, no mais das vezes, que há solidariedade entre as empresas resultantes.

Há discussão, nesse caso das cisões, decorrente do disposto na Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76, art. 229, § 1.º) quanto à possibilidade de regulação dos sócios a respeito. De fato, ao decidirem pela cisão de uma sociedade, os sócios (por meio dos órgãos societários) relacionam os direitos e obrigações a cargo de cada uma das sociedades resultantes. Os direitos e obrigações não relacionados são suportados pelas empresas resultantes na proporção de seus patrimônios líquidos. O argumento contrário à inclusão dos débitos tributários nesses acordos de cisão é de que a convenção entre particulares não pode ser oposta ao fisco para modificação da sujeição passiva (CTN, art. 123).

Veja-se que o CTN dá importância ao aspecto econômico da exploração da atividade, independentemente de ela ser levada a cabo pelo contribuinte ou por algum dos seus sócios ou pelo espólio, em caso de extinção (art. 132, parágrafo único). Se houve a extinção, mas a exploração da atividade continuou com algum dos sócios ou com o espólio, estes sucederão o contribuinte extinto.

CTN – 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 a 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.

§ 1.º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2.º Não se aplica o disposto no § 1.º deste artigo quando o adquirente 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 4.º (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.

§ 3.º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá 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.

A mesma relevância ao aspecto econômico da exploração da empresa para a configuração da sujeição passiva é observada no art. 133 do CTN.

O fiscal, ao chegar a um estabelecimento comercial, profissional ou industrial, notando que se trata da mesma unidade econômica ou profissional, exigirá o tributo devido, independentemente de alteração empresarial quanto à propriedade do estabelecimento. Se houver alienação do estabelecimento ou fundo de comércio, mas manutenção da exploração da atividade econômica, o adquirente responderá pelos débitos tributários anteriores **exclusivamente** se o alienante deixar de explorar qualquer atividade econômica comercial, industrial ou profissional (ou se voltar à atividade empresarial somente após seis meses contados da alienação). O aquirente, no entanto, responderá apenas **subsidiariamente** pelos débitos tributários deixados caso o alienante continue explorando qualquer dessas atividades (ou volte a fazê-lo no prazo de seis meses).

Por exemplo, imagine-se o caso de Antônio, que tem uma loja de ferramentas. João adquire o fundo de comércio de Antônio (ponto comercial, estoques, mobiliário etc.) e continua a explorar a mesma atividade (venda de ferramentas). Por conta disso, João passa a responder pelos débitos tributários deixados por

Antônio, mesmo que a sociedade empresarial seja completamente outra (João "abriu" outra sociedade empresarial, com outro nome e outros sócios, registrando-a regularmente na junta comercial, sem qualquer relação com a de Antônio). João responderá subsidiariamente se Antônio seguir na atividade empresarial dentro de seis meses a contar da alienação, mesmo que em outo ramo (ou seja, o fisco deverá cobrar primeiro de Antônio e, caso não consiga receber, cobrará de João), mas responderá exclusivamente se Antônio deixar de atuar empresarialmente, ou voltar ao mercado somente após os seis meses da alienação.

Com a Lei Complementar 118/2005, a responsabilidade prevista no art. 133 não se estende, em regra, ao caso de alienação judicial em processo de falência ou de recuperação judicial, nos termos de seus parágrafos. Trata-se de medida que procura facilitar a recuperação das empresas, privilegiando a continuidade da atividade, ainda que com prejuízo ao crédito tributário.

7.6.3 Responsabilidade de terceiros

CTN – Art. 134. 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 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;

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;

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

O artigo acima trata da responsabilidade daqueles que intervieram ou se omitiram com relação à obrigação de contribuintes sob seus cuidados. A responsabilidade, prevista no dispositivo, aproxima-se de uma sanção aos pais, responsáveis, inventariantes, síndicos, tabeliães etc. que deixaram de cumprir deveres a eles impostos pela legislação, quanto ao pagamento do tributo pelo contribuinte.

O fisco, nos casos do art. 134 do CTN, deve buscar receber o tributo e a penalidade pecuniária (objetos da obrigação principal) do contribuinte. Somente em caso de impossibilidade é que os responsáveis listados passam a responder

pelo tributo e pelas multas moratórias havendo, nesse sentido, subsidiariedade e não solidariedade.

Importante salientar que essa responsabilidade não abrange as sanções de caráter punitivo (de responsabilidade do contribuinte), mas apenas aquelas de caráter moratório.

Para que fique claro, a responsabilidade prevista no art. 134 ocorre quando houver: (i) impossibilidade de se cobrar o débito tributário do contribuinte e (ii) intervenção ou omissão do responsável, que tenha influído no inadimplemento. Trata-se de uma responsabilidade causada, no mais das vezes, por simples culpa do responsável (inércia, descuido), mas não por dolo contra o contribuinte, com infração à lei etc. (hipótese em que incidiria o art. 135 do CTN).

De fato, nos casos mais graves, de excesso de poderes, infração da lei, contrato social ou estatutos, a responsabilidade é pessoal e por todo o crédito (tributos e penalidades pecuniárias), nos termos do art. 135 do CTN:

CTN – Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Assim, na hipótese desse dispositivo, tanto aqueles agentes listados no art. 134 quanto os demais constantes do art. 135 do CTN (mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica) responderão pessoalmente pelo tributo e pelas penalidades pecuniárias, desde que cometam atos ilícitos (excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos).

Muitos entendem que não cabe falar em cobrança daqueles que naturalmente ocupariam o polo passivo da obrigação (contribuintes – os filhos menores, o mandante, a empresa etc.), que, a rigor, podem ter sido prejudicados pelos atos dos agentes. A jurisprudência, porém, tem entendido que a responsabilidade do art. 135 é subsidiária, especialmente nos casos dos administradores das empresas (o fisco deve tentar receber da sociedade e, não conseguindo, volta-se contra os diretores e gerentes).

O simples inadimplemento (não pagamento) do tributo nos respectivos vencimentos, não é considerado infração à lei suficiente para que surja a obrigação dos administradores (sócios-gerentes, diretores etc.) pelos débitos da pessoa jurídica (Súmula 430 do STJ).

Por outro lado, a dissolução irregular da empresa (quando ela cessa suas atividades sem regularização da situação junto ao fisco e aos registros comerciais) é infração à lei que gera responsabilidade dos administradores.

O STJ fixou o entendimento de que, na hipótese de o fiscal não localizar o contribuinte no endereço constante de seus registros empresariais e fiscais, presume-se (relativamente) a dissolução irregular e, portanto, a responsabilidade dos sócios (Súmula 435 do STJ).

7.6.4 Responsabilidade por infrações

CTN – Art. 136. 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.

Para muitos autores, esse dispositivo (o art. 136) deixa clara a objetividade relacionada às infrações tributárias: em regra (salvo disposição legal em contrário) elas independem da intenção do agente ou do responsável (dolo), ou dos efeitos causados pelo ilícito.

Apesar da regra geral, a lei pode indicar o dolo como elemento para a configuração de determinado ilícito tributário, casos em que o Código Tributário Nacional prevê normas específicas de responsabilidade por tais infrações.

A sanção tributária independe também, em regra, da existência ou extensão de dano causado pelo ato ilícito. Mesmo que o agente não prejudique em nada o Fisco, será devida a penalidade pecuniária imposta pela lei. Por exemplo, um contribuinte deixa de emitir nota fiscal exigida pela lei (infração), mas recolhe corretamente o tributo devido, não causando dano pecuniário ao fisco: mesmo nesse caso será aplicada a multa pela não emissão da nota.

Logo abaixo, todos os incisos do art. 137 salientam o dolo do agente infrator, excluídas as situações em que as suas ações sejam praticadas com a anuência da pessoa em nome de quem o agente atuou:

CTN – Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;

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.

Para que fique claro: embora a regra seja a irrelevância da comprovação de dolo para configuração do ilícito tributário (art. 136 do CTN), há casos excepcionais em que a vontade do agente é relevante e implica sua responsabilidade pessoal (art. 137 do CTN).

CTN – 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.

O art. 138, acima transcrito, é importantíssimo. Trata da denúncia espontânea que exclui a responsabilidade por infrações.

Para que ocorra a denúncia espontânea é essencial que o sujeito passivo se antecipe a qualquer medida fiscalizatória relacionada à infração e que ocorra o pagamento do tributo acrescido da correção e juros moratórios (excluídas as multas), ou a importância arbitrada em caso de apuração necessária.

Caso o fisco já tenha iniciado o processo fiscalizatório com relação ao IPI, por exemplo, não haverá possibilidade de denúncia espontânea com afastamento da multa relativa a esse imposto. Nada impede, no entanto, que esta empresa denuncie espontaneamente um débito relativo à contribuição ao INSS, por exemplo, que não é objeto da fiscalização, aplicando-se a este tributo o benefício do art. 138 do CTN.

O simples pedido de parcelamento do tributo, acompanhando a denúncia espontânea da infração, não afasta a responsabilidade nos termos do art. 138 do CTN (Súmula TFR 208). Para que haja afastamento da multa, é preciso pagamento integral do tributo com os juros.

Há leis tributárias que preveem a cobrança de multas moratórias e multas sancionatórias ou punitivas. A primeira espécie seria simples indenização pelo pagamento extemporâneo do tributo; apenas a segunda teria caráter punitivo. Não raro, os fiscos aceitam o afastamento apenas das multas sancionatórias quando da denúncia espontânea, exigindo as multas moratórias, o que é questionado pelos contribuintes e afastado pelo Judiciário, já que o art. 138 do CTN não faz tal distinção.

Ou seja, em caso de denúncia espontânea, nenhuma espécie de multa é devida.

Para afastar a responsabilidade pelas infrações, o contribuinte deverá

denunciá-las espontaneamente, recolhendo apenas o valor do tributo devido, corrigido monetariamente e acrescido de juros moratórios. Nada mais.

O Judiciário tem afastado o benefício da denúncia espontânea no caso de obrigações puramente formais, como, por exemplo, a entrega da declaração do imposto de renda extemporaneamente. Assim, se houver entrega da declaração em atraso, mesmo que o contribuinte pague o imposto eventualmente devido antes de qualquer ato fiscalizatório, será devida a multa correspondente.

Afasta-se também o benefício no caso de tributos lançados por homologação, que tenham sido declarados ao fisco pelos contribuintes, mas não recolhidos (tributos registrados nos sistemas informatizados junto ao fisco, mas não pagos), conforme a Súmula 360/STJ. Como exemplo, se o contribuinte entrega ao fisco estadual a declaração relativa ao ICMS devido no período, mas recolhe o tributo em atraso, deverá pagar a multa correspondente, ainda que não tenha havido qualquer fiscalização.

7.7 QUESTÕES

1. (OAB 2010.2 – FVG) Mauro Ricardo decidiu não pagar o imposto de renda do último ano, pois sua esposa Ana, servidora pública, sofreu acidente de carro e foi declarada absolutamente incapaz, em virtude de traumatismo craniano gravíssimo. Ocorre que a Receita Federal efetuou o lançamento e notificou Mauro, nos termos da lei, acerca do crédito tributário em aberto. Quando Mauro recebeu a notificação, ele se dirigiu à Receita e confessou a infração, prontificando-se a pagar, de imediato, o tributo devido, sem multa ou juros de mora. A partir do exposto acima, assinale a afirmativa correta.

a) A confissão de Mauro tem o condão de excluir a sua responsabilidade, sem a imposição de qualquer penalidade. Entretanto, ele deve pagar o tributo devido acrescido dos juros de mora.[1]

b) Mauro somente se apresentou à Receita após a notificação, o que exclui qualquer benefício oriundo da denúncia espontânea, devendo ele recolher o tributo devido, a penalidade imposta e os juros de mora.[2]

c) A incapacidade civil de Ana tem reflexo direto na sua capacidade tributária, o que significa dizer que, após a sentença judicial de interdição, Ana perdeu, igualmente, a sua capacidade tributária, estando livre de quaisquer obrigações perante o fisco.[3]

d) Caso Mauro tivesse procedido com mera culpa, ou seja, se a sonegação tivesse ocorrido por mero esquecimento, ele poderia pagar somente o tributo e os juros de mora, excluindo o pagamento de multa.[4]

2. (OAB 2010.2 – FVG) Pizza Aqui Ltda., empresa do ramo dos restaurantes, adquiriu o estabelecimento empresarial Pizza Já Ltda., continuando a exploração deste estabelecimento, porém sob razão social diferente – Pizza Aqui Ltda. Neste caso, é correto afirmar que:[5]

a) a Pizza Aqui responde solidariamente pelos tributos devidos pela Pizza Já, até a data do ato de aquisição do estabelecimento empresarial, se a Pizza Já cessar a exploração da atividade.

b) caso a Pizza Já prossiga na exploração da mesma atividade dentro de 6 (seis) meses contados da data de alienação, a Pizza Aqui responde subsidiariamente pelos tributos devidos pela Pizza Já Ltda. até a data do ato de aquisição do estabelecimento.

c) caso a Pizza Já mude de ramo de comércio dentro de 6 (seis) meses contados da data de alienação, então a Pizza Aqui será integralmente responsável pelos tributos devidos pela Pizza Já até a data do ato de aquisição desta.

d) caso o negócio jurídico não fosse a aquisição, mas a incorporação da Pizza Já pela Pizza Aqui, esta última estaria isenta de qualquer responsabilidade referente aos tributos devidos pela Pizza Já até a data da incorporação.

3. (OAB/SP 135.º) Em cada uma das opções abaixo, é apresentada uma situação hipotética, seguida de uma assertiva a ser julgada com relação ao sujeito passivo tributário e à responsabilidade tributária. Assinale a opção em que a assertiva está correta.

a) Pedro estava sendo executado por dívida tributária, em virtude do não recolhimento de imposto de renda, quando veio a falecer. Nessa situação, o espólio do de *cujus* responderá pelos respectivos débitos, não havendo qualquer responsabilidade dos sucessores no que se refere ao patrimônio pessoal deles.[6]

b) Roberto foi nomeado curador de seu pai, que, acometido de acidente vascular cerebral, passou a ser absolutamente incapaz de exercer os atos da vida civil. Nessa situação, se, no exercício da curatela, Roberto intervier em algum ato que configure fato gerador de tributo devido pelo curatelado, Roberto será responsável subsidiário ao cumprimento da referida obrigação principal.[7]

c) Luciano é motorista de caminhão e não possui residência fixa. Sendo autônomo, ele presta serviços a diversas empresas: uma situada na região Sul, outra na região Norte e outra na região Centro-Oeste do país. Nessa situação, não tendo Luciano domicílio eleito, deve ser considerado seu domicílio tributário o lugar onde Luciano for encontrado.[8]

d) Patrícia celebrou, por escritura pública, contrato de compra e venda de imóvel pertencente a Joaquim. No ato da lavratura do instrumento, Joaquim apresentou certidão negativa de débitos tributários relativos ao imóvel objeto do contrato, tendo sido esse fato consignado na própria escritura pública. Entretanto, posteriormente, a fazenda municipal constatou a existência de débitos, anteriores à alienação do bem a Patrícia, de imposto predial e territorial urbano (IPTU) relativo ao respectivo imóvel. Nessa situação, Patrícia é responsável tributária pelo pagamento do referido crédito tributário.[9]

4. (VII Exame de Ordem Unificado – FGV) Determinada pessoa física adquire de outra um estabelecimento comercial e segue na exploração de suas atividades, cessando ao vendedor toda a atividade empresarial. Nesse caso, em relação aos tributos devidos pelo estabelecimento comercial até a data da aquisição do referido negócio jurídico, o novo adquirente responde

a) pela metade dos tributos.

b) subsidiariamente pela integralidade dos tributos.

c) integralmente por todos os tributos.

d) solidariamente, com o antigo proprietário, por todos os tributos.

5. (OAB/Nacional 2008.I) Considere que Pedro e Tiago sejam, por lei, considerados sujeitos passivos solidários em relação a determinada dívida tributária. Nessa situação,[10]

a) se a lei conceder remissão pessoal a Tiago, o saldo da dívida passa todo para Pedro.

b) se a lei conceder a interrupção da prescrição em prejuízo de Tiago, não será afetada a prescrição para Pedro.

c) se Pedro pagar a metade da dívida, somente Tiago permanecerá devedor.

d) se Pedro foi quem deu razão à dívida, o fisco deve primeiramente cobrar dele e, somente após esgotados os esforços, deve cobrar de Tiago.

6. (OAB/Nacional 2008.II) João adquiriu de Pedro uma das lojas de tecidos que este possuía e que funcionava no mesmo endereço havia vinte anos. João continuou, então, aquela atividade comercial, mas criou, para tanto, nova empresa, com novo registro empresarial. Certo dia, recebeu do fisco estadual uma notificação para pagamento de ICMS relativo a vendas ocorridas na loja que comprara, sendo elas realizadas em data anterior à da operação de compra da loja. Considerando-se a situação hipotética apresentada, é correto afirmar que João[11]

a) não responderá pela dívida tributária anterior porque não foi constituída por ele, mas por Pedro.

b) não responderá pela dívida tributária anterior porque a ele só pertence a nova pessoa jurídica.

c) responderá integralmente pela dívida tributária anterior porque, com a compra da loja, adquiriu a totalidade dos direitos e deveres relativos àquele estabelecimento.

d) responderá pela dívida tributária anterior subsidiariamente com Pedro, desde que este continue a explorar a venda de tecidos em suas outras lojas.

7. (OAB/Nacional 2008.II) O indivíduo a quem a lei atribua dever de pagar determinado tributo é considerado, segundo o CTN,[12]

a) contribuinte, porque, independentemente de ter relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, sua obrigação decorre da lei.

b) sujeito passivo, independentemente de ter ou não relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

c) sujeito ativo, independentemente de ter ou não relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

d) responsável, em razão de ter relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

8. (OAB/Nacional 2008.II) Com base no que dispõe o CTN, um indivíduo de um mês de idade[13]

a) já tem total capacidade tributária.

b) tem capacidade tributária restrita até completar dezesseis anos de idade.

c) tem capacidade tributária restrita até completar dezoito anos de idade.

d) não tem qualquer capacidade tributária, porque é menor.

9. (OAB/MG Agosto/2008) Com relação à responsabilidade tributária, nos termos do CTN, é CORRETO afirmar:

a) A pessoa jurídica resultante de fusão, não se tornará responsável pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, caso tal circunstância esteja prevista em instrumento particular, registrado em Cartório.[14]

b) O espólio responde pelos tributos devidos pelo inventariante até a data da partilha.[15]

c) Os sócios, via de regra, respondem na proporção de sua participação pelas dívidas tributárias da sociedade, da qual fazem parte.[16]

d) O adquirente de bens imóveis é pessoalmente responsável pelos tributos relativos a impostos, cujo fato gerador seja a propriedade imobiliária, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.[17]

10. (OAB Nacional 2008 — III) Considere que um estabelecimento empresarial seja alienado e que o adquirente continue a exploração da mesma atividade, mas sob outra razão social, e o alienante volte a ter atividade empresarial somente após 6 meses, contados da data da alienação. Nessa situação hipotética,[18]

a) a responsabilidade pelos tributos devidos até a data da alienação é exclusiva do alienante.

b) o alienante terá responsabilidade integral pelo pagamento dos tributos devidos, caso, dentro dos 6 meses, contados da data de alienação, inicie outra atividade empresarial.

c) a responsabilidade do adquirente pelo pagamento dos tributos devidos é subsidiária, visto que a dívida foi contraída antes da alienação.

d) o adquirente terá responsabilidade integral pelo pagamento dos tributos devidos até a data da alienação.

11. (OAB Nacional 2009 – I) Duas pessoas físicas, maiores e capazes, celebram contrato de locação de imóvel residencial no qual é estipulado que a responsabilidade pelo pagamento do imposto sobre a renda incidente sobre o aluguel será do locatário, que o descontará do valor pago pela locação. Considerando essa situação hipotética, assinale a opção correta.[19]

a) O contrato é válido e produz efeitos entre as partes, mas é ineficaz perante a fazenda pública, pois as convenções particulares, salvo disposições de lei em contrário, não podem definir a responsabilidade pelo pagamento de tributo de modo diverso do previsto na lei tributária.

b) O contrato é válido e eficaz até mesmo perante a fazenda pública, pois o imposto de renda admite a retenção na fonte, havendo transferência da responsabilidade tributária para quem efetua o pagamento.

c) O contrato é absolutamente ineficaz e inválido, por transferir a outra pessoa, que não a legalmente responsável, a obrigação pelo pagamento de imposto.

d) O contrato é válido, e a responsabilidade tributária, no caso, passa a ser solidária, podendo a fazenda pública exigir o imposto de qualquer das partes contratantes. Duas pessoas físicas, maiores e capazes, celebram contrato de locação de imóvel residencial

no qual é estipulado que a responsabilidade pelo pagamento do imposto sobre a renda incidente sobre o aluguel será do locatário, que o descontará do valor pago pela locação.

12. (OAB Nacional 2009 – I) AB Alimentos Ltda. adquiriu, em 05.01.2009, o estabelecimento empresarial da CD Laticínios Ltda. e continuou a exploração da respectiva atividade, sob outra razão social. Nessa situação hipotética, a responsabilidade pelo pagamento de tributos relativos ao estabelecimento empresarial, devidos até 05.01.2009, é[20]

a) solidária, entre AB Alimentos Ltda. e CD Laticínios Ltda., em qualquer hipótese.

b) subsidiária, de AB Alimentos Ltda. com CD Laticínios Ltda., se a alienante prosseguir na exploração da atividade econômica ou iniciar nova atividade dentro de seis meses, a contar da data da alienação.

c) integralmente de AB Alimentos Ltda., em qualquer hipótese.

d) integralmente de AB Alimentos Ltda., se CD Laticínios Ltda. continuar a exploração da respectiva atividade econômica.

13. (OAB Nacional 2009 – II) Em 2007, João adquiriu de Antônio a propriedade de um imóvel urbano e está sendo cobrado pelo não pagamento da taxa de coleta residencial de resíduos sólidos relativa ao ano de 2006, referente ao imóvel. Nessa situação hipotética, João[21]

a) somente será responsável pelo pagamento da taxa se, no título de transmissão da propriedade, não constar prova de seu pagamento.

b) será responsável pelo pagamento da taxa em qualquer hipótese, pois o crédito tributário sub-roga-se automaticamente na pessoa do adquirente do imóvel.

c) não poderá ser responsabilizado pelo pagamento da taxa, visto que a aquisição do imóvel ocorreu em momento posterior ao seu fato gerador.

d) somente será responsável pelo pagamento da taxa se essa obrigação constar do título de transmissão da propriedade.

GABARITO: As respostas destes testes encontram-se no final do livro.

[1] Ver o art. 138, parágrafo único, do CTN – repare que a confissão ocorreu após o início do procedimento administrativo.

[2] Ver o art. 138, parágrafo único, do CTN.

[3] Ver o art. 126, I, do CTN.

[4] Ver o art. 136 do CTN.

[5] Ver os arts. 132 e 133 do CTN.

[6] Ver art. 131, III, do CTN.

[7] Atenção: a responsabilidade prevista no art. 134 do CTN (inclusive em seu inciso II, que é o caso da questão), somente ocorre (a) em caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte e (b) com relação aos atos em que os agentes (pais, curadores etc.) intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis (é preciso que haja alguma culpa do responsável).

[8] Ver art. 127, § 1.º, do CTN.

[9] Ver art. 130, *caput, in fine*, do CTN.

[10] Ver art. 125 do CTN.

[11] Ver art. 133, I e II, do CTN.

[12] Ver art. 121 do CTN.

[13] Ver art. 126, I, do CTN.

[14] Ver art. 132 c/c art. 123, ambos do CTN.

[15] Atenção: o espólio responde pelos débitos do *de cujus* (art. 131, III, do CTN), e não do inventariante, o que seria absurdo.

[16] Como regra, a pessoa do sócio não se confunde com o da empresa-contribuinte. A responsabilidade ocorre excepcionalmente, na forma da lei (arts. 134 e 135 do CTN, por exemplo).

[17] Ver art. 130 do CTN.

[18] Art. 133, I e II, do CTN.

[19] Art. 123 do CTN. Embora válido, o acordo entre particulares não pode ser oposto contra a Fazenda Pública para modificar a sujeição passiva, que é sempre definida por lei.

[20] Art. 133, I e II, do CTN.

[21] O gabarito oficial da OAB adotou o entendimento de que a taxa de coleta de lixo estaria juridicamente vinculada ao imóvel (seria uma “taxa real”, não “pessoal”). De fato, essa é a dicção do art. 130 do CTN, que fala em “taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens”. Há, entretanto, discussão doutrinária e não há jurisprudência pacífica.



SUSPENSÃO, EXTINÇÃO E EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

8.1 INTRODUÇÃO

Vimos que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador.

Também aprendemos que o simples surgimento da obrigação tributária não permite que o sujeito ativo exija o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Para que a obrigação seja exigível, é necessária a constituição do crédito tributário pelo lançamento.

No entanto, há hipóteses em que esse crédito tributário, regularmente constituído pelo lançamento, fica suspenso. Trata-se de casos em que o crédito subsiste, mas, por determinadas razões, o sujeito ativo não pode exigir o pagamento até que, eventualmente, cesse a suspensão.

Há também hipóteses em que o crédito tributário é extinto, deixando de existir a própria obrigação tributária (embora o art. 156, parágrafo único do CTN determine que a lei disporá quanto aos efeitos da extinção).

Finalmente, existem os casos em que, antes mesmo da constituição do crédito pelo lançamento, a legislação prevê a sua exclusão.

As hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário são listadas pelos arts. 151, 156 e 175 do CTN. Apresentamos uma tabela prática

para memorização:

Suspensão do crédito	Extinção do crédito	Exclusão do crédito
• Moratória (ampliação do prazo para pagamento); • Depósito do montante integral e em dinheiro; • Reclamações e recursos administrativos; • Concessão de medida liminar em Mandado de Segurança; • Concessão de medida liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial; • Parcelamento.	• Pagamento; • Compensação (conforme lei); • Transação (conforme lei); • Remissão (perdão do crédito conforme lei); • Prescrição (extingue direito de cobrar crédito) e decadência (extingue direito de constituir crédito); • Conversão do depósito em renda; • Pagamento antecipado e homologação nos termos do art. 150 do CTN; • Consignação em pagamento, conforme art. 164, § 2.º do CTN; • Decisão administrativa irreformável (a favor do contribuinte); • Decisão judicial transitada em julgado (em favor do contribuinte); • Dação em pagamento de bens imóveis (conforme lei).	• Isenção (conforme lei); • Anistia (perdão da infração e da penalidade pecuniária conforme lei – não é perdão do tributo).

Os casos que configuram benefícios fiscais (moratória, parcelamento, compensação, transação, remissão, isenção e anistia) devem ser concedidos mediante lei específica, nos termos do art. 150, § 6.º, da CF.

Ou seja, um perdão de IPVA (remissão) não pode ser dado por meio de um artigo incluído em uma lei relativa a servidores públicos. Tal remissão somente poderá ser conferida por uma lei que trate exclusivamente do assunto (perdão da dívida) ou, no máximo, por uma lei que trate especificamente do IPVA.

8.2 SUSPENSÃO

Há situações em que o crédito tributário, regularmente constituído pelo lançamento tributário, tem sua exigibilidade suspensa. São os casos listados pelo art. 151 do CTN em que o sujeito ativo não pode exercer seu direito de exigir o tributo do sujeito passivo até que, eventualmente, cesse a situação suspensiva.

Note-se que a suspensão do crédito tributário não exime o sujeito passivo de cumprir as obrigações acessórias, conforme o art. 151, parágrafo único, do CTN.

CTN – Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

8.2.1 Moratória e parcelamento

A **moratória** é a ampliação do prazo para pagamento do tributo. Ela ocorre em caráter excepcional, podendo ser circunscrita a uma área delimitada ou a indivíduos determinados.

Salvo disposição legal em contrário, a moratória refere-se aos créditos já constituídos pelo lançamento. Ela pode ser concedida em caráter geral ou em caráter individual.

Quando dada em caráter geral, é a lei do próprio ente tributante que a defere.

Em caso excepcional, a União pode, por lei própria, conceder moratória de tributos estaduais e municipais, desde que, ao mesmo tempo, estenda tal benefício aos tributos federais e às obrigações de direito privado (art. 152, I, “b”, do CTN).

Quando a moratória é dada em caráter individual, a lei autoriza a autoridade administrativa a conceder o benefício caso a caso, por despacho fundamentado.

A moratória concedida em caráter individual (moratória específica, não geral) não gera direito adquirido, podendo ser revogada de ofício caso o beneficiário não preencha os requisitos para a concessão, hipótese em que o valor será

imediatamente exigido, acrescido de juros moratórios. Ademais, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação do beneficiário, ou de terceiro em seu favor, será também exigida penalidade pecuniária. Não se computa o prazo da moratória para fins de prescrição, apenas nessa hipótese de dolo, fraude ou simulação (ou seja, se for simples erro, a revogação do benefício somente poderá ocorrer se não houver ocorrido a prescrição).

REVOGAÇÃO (REVISÃO) DA MORATÓRIA INDIVIDUAL	
Situação	**Consequências**
O beneficiário agiu com dolo, fraude ou simulação	- crédito deve ser pago com juros moratórios e penalidades; - o tempo entre a concessão (reconhecimento) e a revogação (revisão) do benefício não conta para fins de prescrição do direito à cobrança (não corre prescrição contra o fisco);
O beneficiário não agiu com dolo, fraude ou simulação (houve simples erro)	- crédito deve ser pago com juros moratórios, mas sem penalidades; -a revogação (revisão) somente pode ocorrer antes do término do prazo para cobrança (corre prescrição contra o fisco);

Atualmente, o CTN, em seu art. 155-A, trata do **parcelamento** que, a rigor, é espécie de moratória.

O simples parcelamento do crédito tributário não importa em denúncia espontânea (ou seja, salvo disposição legal em contrário, o simples parcelamento não afasta a exigência das multas tributárias).

A Lei Complementar 118/2005 acrescentou dois novos parágrafos ao art. 155-A, prevendo que leis específicas de cada ente tributante irão dispor sobre o parcelamento de créditos tributários do devedor em recuperação judicial. Em

caso de inexistência de tal legislação específica, aplica-se a lei geral de parcelamento do ente tributante, garantindo-se prazos mínimos fixados pela legislação federal.

8.2.2 Depósito

O **depósito** do montante integral é aquele feito junto à Administração ou em Juízo.

É opção do contribuinte, e não imposição legal, mesmo no caso de ação anulatória, a despeito do previsto no art. 38, da Lei 6.830/1980.

O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito se for efetuado em dinheiro e pelo montante integral. Ademais, o montante a ser depositado é aquele exigido pelo fisco, e não o valor que o contribuinte acha devido.

O Judiciário tem entendido que, realizado o depósito judicial, ele somente poderá ser levantado pelo contribuinte após a decisão final (transitada em julgado), desde que lhe seja favorável, evidentemente.

Ademais, o depósito relativo a tributo lançado por homologação afasta a necessidade de lançamento de ofício por parte do fisco. Ou seja, o depósito judicial, nessa hipótese, equivale ao próprio lançamento tributário.

Como consequência, feito o depósito, deixa de correr o prazo decadencial para o lançamento pelo fisco. Tampouco há prazo prescricional para a cobrança, já que o crédito está suspenso e o tributo garantido (em caso de vitória da Fazenda Pública).

8.2.3 Reclamações e recursos administrativos

As **reclamações e os recursos** são aqueles feitos junto à Administração, por meio do processo administrativo.

Pelas reclamações e pelos recursos administrativos os sujeitos passivos contestam os lançamentos efetuados (incluindo aí as autuações), solicitando sua revisão ou seu cancelamento. Há discussão quanto à natureza contenciosa dos procedimentos, já que o julgador é a própria Administração, que tem todo o interesse em se assegurar da regularidade do lançamento tributário efetuado, ficando o crédito suspenso durante o processo. De qualquer forma, há garantia de contraditório e ampla defesa (art. 5.º, LV, da CF).

O Judiciário entende inconstitucionais as exigências de depósitos recursais ou

de arrolamentos prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo (Súmula Vinculante STF 21 e Súmula STJ 373). Ou seja, o contribuinte não pode ser impedido de recorrer administrativamente contra o lançamento ou a autuação, por conta dessas exigências.

8.2.4 Concessão de medida liminar ou tutela antecipada

A concessão de **medida liminar** ou **tutela antecipada** é ato judicial apto a suspender o crédito tributário, havendo verossimilhança nas alegações do contribuinte, contrárias à exigência do tributo, e perigo na demora da decisão final.

A medida liminar e a tutela conferidas em qualquer espécie de ação ou recurso (não apenas nos Mandados de Segurança) têm esse efeito suspensivo. Assim, cabem liminares em ações cautelares, antecipações de tutela em Agravo de Instrumento, por exemplo, todas obstando a exigência do crédito.

Caso a concessão da medida ou da tutela ocorra antes da constituição do crédito, o fisco poderá efetuar o lançamento, ficando desde então suspensa a exigibilidade. Para que fique claro: o prazo decadencial para o lançamento não se interrompe ou suspende com a liminar ou com a tutela antecipada, ou seja, se não houver constituição do crédito no prazo legal, ocorre a decadência e a extinção do direito à cobrança do tributo.

São comuns liminares e tutelas antecipadas para que o contribuinte não recolha o tributo. Nessas hipóteses, o particular assume o risco de cassação da medida, caso em que deverá recolher o tributo acrescido das multas e dos juros devidos, conforme a Súmula STF 405.

8.3 EXTINÇÃO

CTN – Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – a 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 art. 150 e seus §§ 1.º e 4.º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2.º do art. 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 arts. 144 e 149.

Note-se que o parágrafo único do art. 156 deixa claro que a extinção subordina-se à ulterior verificação do lançamento, na forma da lei. Significa dizer que, mesmo ocorrendo algum dos casos extintivos previstos no art. 156 do CTN, o fisco poderá rever o lançamento anterior, nos termos da legislação, desde que ainda não tenha ocorrido a decadência.

8.3.1 Pagamento, ação consignatória e ação de repetição do indébito

O **pagamento** é a extinção esperada do crédito tributário, com a entrega do montante em dinheiro; o pagamento indevido é restituído na forma do art. 165 e seguintes do CTN.

Embora o CTN faça referência ao pagamento por cheque, vale postal, estampilhas, papel selado etc., a quitação do crédito depende, sempre, da entrega de dinheiro ao fisco. Assim, no caso do cheque, por exemplo, é somente com sua compensação pela instituição bancária que ocorre a extinção do crédito (art. 162, § 2.º, do CTN).

O prazo para o pagamento do crédito tributário, se não houver disposição legal, é de 30 dias após a notificação do lançamento (CTN, art. 160). Havendo inadimplência, aplicam-se juros de mora de 1%, se não forem fixados em outro montante (CTN, art. 161, § 1.º), além das penalidades previstas pela lei.

Essa regra de juros moratórios fixados em 1%é subsidiária, sendo comum a legislação fixar outros índices, em especial a SELIC (caso da União e de alguns Estados – este índice engloba os juros e a correção monetária).

Importante salientar que os acréscimos de juros e multas não se aplicam em caso de pendência de **consulta** formulada antes do vencimento do tributo (CTN, art. 161, § 2.º).

Assim, se o contribuinte tem dúvida relevante quanto ao recolhimento do crédito e realiza consulta administrativa ao fisco, na forma da lei e antes do vencimento, o pagamento poderá ser realizado após a resposta, sem acréscimo de juros.

Note-se que, em caso de a consulta ser desfavorável ao contribuinte, ele terá o prazo de 30 dias para o pagamento após a notificação, sem aplicação dos acréscimos. Isso porque, por força do art. 103, II, do CTN, as decisões administrativas entram em vigor após 30 dias de sua publicação.

Existindo dois ou mais débitos vencidos a serem quitados pelo mesmo sujeito passivo em favor do mesmo sujeito ativo, o art. 163 do CTN traz regra para a imputação do pagamento, apesar de isso ser raro pela sistemática atual de quitação de tributos, feita geralmente por intermédio de instituições bancárias, utilizando-se guias específicas. Haveria imputação se o contribuinte recolhesse determinado valor ao fisco, sem identificação do tributo que está pagando, e houvesse mais de um débito em aberto:

CTN, art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II – primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV – na ordem decrescente dos montantes.

O sujeito passivo tem não apenas o dever, mas também o direito de quitar seu débito junto ao fisco. Assim, em caso de recusa injustificada para o recebimento, ou na hipótese de dois sujeitos ativos exigirem o mesmo crédito, o sujeito passivo poderá depositar judicialmente o valor devido por meio da ação consignatória. Voltaremos ao assunto mais adiante.

Em caso de pagamento indevido de tributos, o contribuinte tem direito à sua repetição, independentemente de prova de erro ou protesto. Mas, nos casos de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro (conhecidos como tributos indiretos), o interessado deverá comprovar que suportou tal encargo ou tem autorização daquele que o suportou, para a restituição. É o caso dos impostos não cumulativos, como o ICMS e o IPI.

O indébito tributário será restituído, acrescido de correção monetária (calculada a partir do pagamento indevido) e juros moratórios (calculados a partir do trânsito em julgado da sentença). No âmbito federal, os indébitos são devolvidos com acréscimo apenas da taxa SELIC (que substitui o índice de juros de 1% e a correção monetária).

O prazo decadencial para a repetição é de cinco anos contados da extinção do crédito ou do trânsito em julgado da decisão (ou da decisão administrativa definitiva) que houver reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória (CTN, art. 168).

A LC 118/2005, em seu art. 3.º, dá interpretação ao disposto no art. 168, I, do CTN (interpretação autêntica), fixando que a extinção do crédito tributário se dá no momento do pagamento antecipado, no caso de lançamento por homologação, nos termos do § 2.º do art. 150 do Código Tributário. Isso tenta evitar que os contribuintes exijam a repetição até 5 anos após a homologação tácita, que, por sua vez, se dá 5 anos após o fato gerador (CTN, art. 150, § 4.º), conseguindo, portanto, a restituição em até 10 anos após o fato gerador (tese do "cinco mais cinco").

O STJ já fixou entendimento de que a regra veiculada pela LC 118/2005 (prazo de 5 anos para a repetição, contados do pagamento indevido) somente se aplica para casos futuros, não podendo retroagir, de modo que os pagamentos indevidos realizados antes do início de sua vigência continuam submetidos ao prazo prescricional decenal (tese do "cinco mais cinco").

Caso o pedido de restituição tenha sido feito no âmbito administrativo, o prazo prescricional para a ação anulatória da decisão que denegá-la é de apenas dois anos (CTN, art. 169).

8.3.2 Compensação

A **compensação** de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra o fisco, diferentemente do que ocorre no direito privado, depende de lei.

A lei específica de cada ente tributante poderá permitir que o sujeito passivo compense crédito que detenha contra a Fazenda, desde que sejam líquidos e certos (vencidos ou vincendos), com os créditos tributários devidos.

Em caso de créditos vincendos (= a vencer) detidos pelo interessado contra a Fazenda, a lei poderá prever abatimento (por conta da antecipação desse crédito). No entanto, esse desconto não poderá ser maior que 1% ao mês (CTN, art. 170, parágrafo único).

A jurisprudência admite o mandado de segurança para assegurar o direito à compensação (Súmula STJ 213), mas o art. 170-A do CTN veda a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial (de acordo

com a Súmula STJ 212).

8.3.3 Transação

A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, que os sujeitos ativo e passivo celebrem **transação,** afastando o litígio e extinguindo o crédito tributário mediante concessões mútuas.

Diferentemente do que ocorre no âmbito privado, a transação tributária somente é admitida para a extinção do litígio, nunca para preveni-lo.

8.3.4 Remissão

A **remissão** é o perdão total ou parcial do crédito tributário, sempre por lei, atendendo: i) à situação econômica do sujeito passivo; ii) ao erro ou à ignorância escusáveis quanto à matéria de fato; iii) à diminuta importância do crédito; iv) às considerações de equidade em relação às características pessoais ou materiais do caso.

Assim, os entes tributantes poderão perdoar créditos tributários por lei própria, desde que observadas as situações acima descritas.

Trata-se de perdão do crédito tributário que, na sistemática adotada pelo CTN, inclui não apenas os tributos, mas também as penalidades pecuniárias. Queremos ressaltar com isso que o perdão dado pela remissão pode, nos termos da lei concedente e em conformidade com o CTN, atingir também as multas.

Assim como no caso da moratória (que é suspensão do crédito por adiamento do prazo de pagamento), a remissão pode ser concedida de maneira geral ou individual (neste último caso, depende de despacho da autoridade fiscal, desde que atendidos os requisitos da lei).

Esse despacho não gera direito adquirido (como no caso da remissão), podendo ser revogado caso verifique-se o descumprimento das exigências legais. Havendo dolo, fraude ou simulação, o crédito será exigido com acréscimo de penalidade, não se considerando o prazo de sua concessão para fins de prescrição (por outro lado, se houver simples erro, a revogação do ato que deferiu a remissão somente poderá ocorrer dentro do prazo prescricional).

REVOGAÇÃO (REVISÃO) DA REMISSÃO INDIVIDUAL	

Situação	Consequências
O beneficiário agiu com dolo, fraude ou simulação	- crédito deve ser pago com juros moratórios e penalidades; - o tempo entre a concessão (reconhecimento) e a revogação (revisão) do benefício não conta para fins de prescrição do direito à cobrança (não corre prescrição contra o fisco);
O beneficiário não agiu com dolo, fraude ou simulação (houve simples erro)	- crédito deve ser pago com juros moratórios, mas sem penalidades; - a revogação (revisão) somente pode ocorrer antes do término do prazo para cobrança (corre prescrição contra o fisco);

8.3.5 Decadência

A **decadência** é a extinção do direito de o fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento. Ou seja, quando há decadência, extingue-se a obrigação tributária antes mesmo da constituição do crédito pela administração fiscal.

Em regra, a decadência ocorre pelo decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I).

Caso o lançamento anterior seja anulado por vício formal, o prazo recomeça a contar da data em que a decisão se tornar definitiva (CTN, art. 173, II).

Por fim, caso a Fazenda inicie o processo de lançamento, notificando o sujeito passivo (e não o conclua), o prazo decadencial começa a correr dessa notificação (CTN, art. 173, parágrafo único).

O primeiro caso, o do art. 173, I, do CTN, é o mais comum. Analisemos com mais cuidado.

Como exemplo, um tributo como o IPTU, cuja incidência ocorreu no dia 1.º

de janeiro de 2007, poderia ser lançado, obviamente, já nesse mesmo exercício de 2007. Assim, o prazo decadencial passa a correr do primeiro dia do exercício seguinte a 2007 (1.º de janeiro de 2008), terminando em 1.º de janeiro de 2013. A partir desta data (01.01.2013) não existe mais o direito de a Fazenda Pública lançar o tributo.

Importantíssimo lembrarmos que, nos tributos lançados por homologação (IR, IPI, ICMS etc.), caso haja efetivamente a antecipação do pagamento na forma do art. 150 do CTN, ocorre a homologação tácita cinco anos após a ocorrência do fato gerador. Após esses cinco anos, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4.º), o crédito está extinto, não cabendo falar em prazo decadencial para o lançamento pela Fazenda.

Como exemplo, o ICMS (tributo lançado por homologação) devido por uma empresa no mês de agosto deve ser calculado e recolhido pelo próprio sujeito passivo em setembro do mesmo ano. Caso o contribuinte antecipe o pagamento, na forma do art. 150 do CTN, ocorrerá a homologação tácita e a extinção do crédito após cinco anos contados a partir do fato gerador (o termo inicial é agosto). No entanto, caso haja omissão do contribuinte (ele não antecipe o pagamento, na forma do art. 150 do CTN), ou caso o sujeito passivo haja com dolo, fraude ou simulação, não ocorre a extinção do crédito após os cinco anos do fato gerador, aplicando-se o prazo decadencial geral previsto pelo art. 173, I, do CTN (cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte).

Como vimos ao estudarmos a legislação tributária, o STF confirmou que não cabe à lei ordinária tratar de decadência e prescrição (Súmula Vinculante 8). Assim, os prazos prescricionais e decadenciais são de cinco anos, previstos pelos arts. 173 e 174 do CTN. Não subsistem prazos prescricionais e decadenciais veiculados por simples lei ordinária, como é o caso daqueles fixados pela legislação previdenciária (de dez anos).

8.3.6 Prescrição

Constituído o crédito tributário pelo lançamento, começa a correr o prazo prescricional para o fisco cobrá-lo. Ou seja, passado o prazo prescricional, o fisco não mais poderá executar o sujeito passivo, hipótese em que se extingue o crédito tributário.

A **prescrição** do direito de cobrança do crédito lançado ocorre após cinco anos contados da constituição definitiva. O Judiciário tem entendido que a decisão final no processo administrativo, pelo qual o sujeito passivo contesta o

lançamento (ou a autuação), corresponde à constituição definitiva do crédito, passando a contar-se o prazo prescricional da cobrança a partir daí.

Por exemplo, o contribuinte foi notificado para que pagasse o IPTU no início do ano passado. No entanto, por discordar do valor cobrado, impugnou o lançamento por meio de recurso administrativo, na forma e no prazo previstos pela legislação municipal. O recurso foi definitivamente julgado apenas no início do presente ano, desfavoravelmente ao contribuinte. Neste último momento, com a decisão administrativa final e a correspondente notificação do sujeito passivo, o crédito foi definitivamente constituído e passou a correr o prazo prescricional para que a Fazenda Pública exija-o judicialmente.

A prescrição é suspensa durante o período em que o crédito estiver suspenso. Assim, caso haja alguma daquelas hipóteses de suspensão do crédito (recurso administrativo, depósito do valor integral e em dinheiro, liminar, parcelamento etc.), o prazo prescricional também fica suspenso.

A prescrição é interrompida (i) pelo despacho do juiz que ordena a citação do devedor, (ii) pelo protesto judicial, (iii) por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor ou (iv) por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. Nessa última hipótese incluem-se as confissões de dívidas, comuns nos pedidos de parcelamento, situações em que o prazo somente se reiniciará com o inadimplemento de alguma das parcelas (Súmula TRF 248).

Reiteramos que, nos termos do inciso I do parágrafo único do art. 174 do CTN (redação pela LC 118/2005), o simples despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal interrompe o prazo prescricional (e não mais a citação pessoal do devedor). O Código Tributário Nacional prevê, portanto, hipótese de interrupção do prazo prescricional independentemente da ciência do devedor.

Vale lembrar que no caso de interrupção o prazo reinicia-se pela totalidade. Por outro lado, após o término da suspensão, o prazo recomeça a fluir pelo restante.

No direito tributário, a prescrição não extingue apenas o direito à ação, mas também extingue a própria obrigação tributária (ainda que não constituído o crédito).

Ocorre prescrição intercorrente se, durante o processo de execução tributária, não se localizam bens penhoráveis. Em tal hipótese, o processo fica suspenso por um ano. Após este prazo anual, passa a correr o prazo de cinco anos de prescrição intercorrente, findo o qual (sem a localização de bens), extingue-se o crédito tributário (Súmula STJ 314).

É possível o reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente, desde que a Fazenda Pública seja previamente intimada, para que tenha a oportunidade de impugnar o entendimento (art. 40, § 4.º, da Lei 6.830/1980).

Reiteramos que, conforme recente posicionamento do STF, não cabe à lei ordinária tratar de decadência e prescrição (Súmula Vinculante 8). Assim, não subsistem prazos prescricionais e decadenciais veiculados por simples lei ordinária, como é o caso daqueles fixados pela legislação previdenciária (de dez anos).

8.3.7 Conversão do depósito em renda

O depósito do montante integral, como vimos, suspende o crédito tributário. No entanto, em caso de vitória do fisco na discussão quanto ao crédito, ocorre a **conversão do depósito em renda.** Aquele valor depositado pelo contribuinte (ainda que não seja o montante integral) passa a ser renda do fisco, extinguindo o crédito tributário (ainda que parcialmente).

Lembre-se de que, embora o depósito judicial seja prerrogativa do sujeito passivo (e não dever), não pode ser levantado antes do trânsito em julgado favorável ao depositante. Caso a decisão final seja em favor do fisco, ocorrerá a conversão do depósito em renda.

8.3.8 Pagamento antecipado e homologação

No caso de tributo lançado por **homologação,** cabe ao contribuinte antecipar-se, pagando o valor devido (art. 150 do CTN).

Com a homologação pelo fisco, efetiva ou tácita, extingue-se o crédito.

A homologação expressa ocorre com a efetiva manifestação do fisco. A homologação tácita surge pelo decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, sem que a administração tenha se manifestado expressamente.

Se não houver antecipação do pagamento por parte do contribuinte, não há falar em homologação tácita, nem extinção do crédito por esta modalidade de lançamento.

Reiteramos que tampouco ocorre a homologação tácita prevista pelo art. 150, § 4.º do CTN, e a correspondente extinção do crédito, no caso de dolo, fraude ou simulação.

Em tais hipóteses (inexistência de pagamento, ou ocorrência de dolo, fraude ou simulação), cabe ao fisco realizar o lançamento de ofício. Caso não constitua o crédito no prazo do art. 173 do CTN, extingue-se a obrigação por decadência.

8.3.9 Consignação em pagamento

Vimos que o sujeito passivo tem o direito de quitar seu débito junto ao fisco. No caso de recusa injustificada de recebimento, exigências descabidas, ou na hipótese de dois sujeitos ativos exigirem o mesmo crédito (conflito), o sujeito passivo poderá depositar judicialmente o valor que entende devido, por meio da ação consignatória.

O simples depósito, no entanto, não extingue o crédito (no máximo suspenderá, desde que seja integral e em dinheiro). A extinção ocorrerá apenas na hipótese de o juiz julgar procedente a consignatória (situação em que o depósito será convertido em renda do fisco, conforme art. 164, § 2.º, do CTN).

Caso contrário (em caso de improcedência da consignatória), a exigência do crédito será acrescida de juros e penalidades eventualmente previstas pela legislação.

8.3.10 Decisão administrativa e decisão judicial

A **decisão administrativa irreformável,** da qual não caiba recurso, faz coisa julgada contra a administração, extinguindo o crédito, quando favorável ao contribuinte.

A **decisão judicial transitada em julgado** favorável ao contribuinte, que não encerra a discussão quanto à existência do crédito tributário, extingue-o.

Bom ressalvar casos em que a decisão judicial ou administrativa, favorável ao contribuinte, funda-se em vício formal no lançamento, e não na inexistência de fato gerador ou obrigação tributária. Por exemplo, a decisão pode ser no sentido de que ocorreu o fato gerador, mas o sujeito passivo foi erroneamente identificado. Neste caso, embora ocorra a extinção do crédito tributário, nada impede que o fisco realize novo lançamento (corrigindo o erro anteriormente cometido), desde que não tenha havido decadência.

Por outro lado, caso a decisão administrativa ou judicial favorável ao sujeito passivo fundamente-se na inexistência de fato gerador ou da própria obrigação tributária, não cabe falar em novo lançamento.

8.3.11 Dação de bens imóveis em pagamento

O CTN permite que o contribuinte quite seu débito tributário por meio de **dação em pagamento de bens imóveis.**

Esta modalidade de extinção, no entanto, depende de lei autorizativa, expedida pelo ente tributante, que regulará como ocorrerá tal dação e quais as condições para tanto.

Para que fique claro: não é possível a extinção do crédito tributário pela dação de bens móveis (apenas imóveis e nos estritos termos da lei).

8.4 EXCLUSÃO

CTN – Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

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

O legislador do CTN previu duas situações em que se impede a constituição do crédito tributário (casos de exclusão do crédito).

Ou seja, ainda que ocorra o fato gerador e surja a obrigação tributária, a lei pode fixar determinados benefícios (isenção e anistia) pelos quais o crédito não será constituído e, portanto, não poderá ser exigido o tributo ou a penalidade pecuniária.

Este é o entendimento fixado pelo legislador, embora haja forte contestação doutrinária (para muitos, a isenção, por exemplo, afasta a própria ocorrência do fato gerador e da obrigação tributária, não sendo simplesmente um favor legal que impede a constituição do crédito).

Mais uma vez, o parágrafo único do art. 175 reitera a autonomia das obrigações acessórias. Assim, mesmo que uma empresa seja isenta de imposto de renda (não há obrigação principal), deverá escriturar livros fiscais exigidos por lei (obrigação acessória).

8.4.1 Isenção

Para a maior parte da doutrina moderna, a **isenção** ocorre quando a lei, tendo previsto determinadas situações como necessárias e suficientes para a ocorrência

da obrigação tributária, exclui algumas delas do campo de incidência tributária. Trata-se de exceções previstas na lei à incidência tributária.

Doutrinadores há, por outra visão, que adotam o entendimento do legislador do CTN, defendendo que a isenção é caso de dispensa do pagamento do tributo (exclusão do crédito), embora tenha ocorrido o fato gerador e surgido a obrigação tributária. A distinção tem relevância na análise da revogação de isenções.

Um exemplo de isenção: a legislação de determinado Estado fixa a incidência do IPVA sobre a propriedade de veículos. No entanto, uma lei isentiva afasta a tributação sobre caminhões. A propriedade de caminhões configura exceção à regra geral de incidência sobre veículos automotores.

A isenção, salvo disposto contrariamente, não se estende às taxas e contribuições de melhoria ou aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (CTN, art. 177).

Exceto se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo (CTN, art. 178, Súmula STF 544). Importante fixarmos: se a isenção for dada por prazo certo (por 5 anos, por exemplo) **e** condicionada (para empresas que investirem em determinada região, por exemplo), aqueles beneficiados por ela não podem ser surpreendidos por alteração legal.

Boa parte da doutrina, atualmente, entende que a revogação da isenção equivale à instituição ou aumento do tributo, de maneira que somente valeria a partir do início do exercício seguinte ao da data da publicação da lei revogadora (princípio da anterioridade). Não é o que determina literalmente o CTN, que prevê a anterioridade apenas para a revogação de isenção dos impostos sobre o patrimônio e sobre a renda (CTN, art. 104, III), entendimento esposado pela Súmula 615 do STF, que dispõe que a revogação da isenção do ICMS aplica-se imediatamente.

Tal como vimos nos casos das moratórias e remissões (hipóteses, respectivamente, de suspensão e extinção do crédito), a isenção pode ser dada em caráter geral ou individual. Nesta última hipótese, a autoridade fiscal, verificando o atendimento aos requisitos legais, deferirá o benefício.

O despacho que concede a isenção individual não gera direito adquirido, podendo ser revogada caso verifique-se o não atendimento a tais exigências da lei. Havendo dolo, fraude ou simulação, o crédito será exigido acrescido das penalidades pecuniárias eventualmente previstas, não se contando o prazo de concessão para fins de prescrição (ou seja, não havendo dolo, fraude ou

simulação, a revogação somente poderá ocorrer se não houver decorrido o prazo prescricional, não se acrescendo a penalidade pecuniária).

REVOGAÇÃO (REVISÃO) DA ISENÇÃO INDIVIDUAL	
Situação	**Consequências**
O beneficiário agiu com dolo, fraude ou simulação	- crédito deve ser pago com juros moratórios e penalidades; - o tempo entre a concessão (reconhecimento) e a revogação (revisão) do benefício não conta para fins de prescrição do direito à cobrança (não corre prescrição contra o fisco);
O beneficiário não agiu com dolo, fraude ou simulação (houve simples erro)	- crédito deve ser pago com juros moratórios, mas sem penalidades; - a revogação (revisão) somente pode ocorrer antes do término do prazo para cobrança (corre prescrição contra o fisco);

É bom fixar que a isenção não se confunde com imunidade, estudada anteriormente. A imunidade é regra constitucional que afasta a competência tributária (quando há imunidade, o ente tributante não pode aprovar lei fixando a incidência tributária), já a isenção pressupõe essa competência. De fato, quando há isenção, o ente político tem competência para tributar determinada situação, mas resolve, por lei própria, não fazê-lo.

8.4.2 Anistia

A **anistia** é o perdão dos montantes devidos por conta da aplicação de penalidades.

O CTN veda a concessão de anistia com relação a atos qualificados como

crimes ou contravenções. Tampouco admite anistia para atos praticados com dolo, fraude, simulação ou conluio, exceto em caso de disposição legal expressa em contrário.

Mais uma vez, como vimos ao estudarmos a moratória, a remissão e a isenção, a anistia pode ser dada em caráter geral ou individual. Neste último caso, a autoridade fiscal, verificando o atendimento aos requisitos legais, deferirá o benefício.

A concessão da anistia individual não gera direito adquirido, podendo ser revogada caso verifique-se o não atendimento a tais exigências da lei. Havendo dolo, fraude ou simulação, o crédito será exigido acrescido das penalidades pecuniárias eventualmente previstas, não se contando o prazo de concessão para fins de prescrição (ou seja, não havendo dolo, fraude ou simulação, a revogação somente poderá ocorrer se não houver decorrido o prazo prescricional, não se acrescendo a penalidade pecuniária).

REVOGAÇÃO (REVISÃO) DA ANISTIA INDIVIDUAL	
Situação	**Consequências**
O beneficiário agiu com dolo, fraude ou simulação	- crédito deve ser pago com juros moratórios e penalidades; - o tempo entre a concessão (reconhecimento) e a revogação (revisão) do benefício não conta para fins de prescrição do direito à cobrança (não corre prescrição contra o fisco);
O beneficiário não agiu com dolo, fraude ou simulação (houve simples erro)	- crédito deve ser pago com juros moratórios, mas sem penalidades; - a revogação (revisão) somente pode ocorrer antes do término do prazo para cobrança (corre prescrição contra o fisco);

Há autores que defendem que a anistia somente pode ocorrer antes do lançamento tributário. Após a constituição do crédito, o perdão seria dado por remissão. Outros autores defendem que a remissão refere-se apenas aos tributos, enquanto a anistia é concedida somente em relação às penalidades pecuniárias.

Os gabaritos oficiais dos exames da OAB e não raro os de concursos públicos costumam adotar que *remissão* refere-se a tributos e a penalidades pecuniárias (= perdão do crédito), e *anistia* refere-se apenas às penalidades pecuniárias.

8.5 QUESTÕES

1. (VII Exame de Ordem Unificado – FGV) 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.

2. (OAB/SP 135.º) Considere que Gilson possua os seguintes débitos vencidos para com a fazenda pública municipal: imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), no valor de R$ 800,00; contribuição de melhoria, no valor de R$ 2.350,00; taxa de polícia, no valor de 550,00. No caso de imputação do pagamento, a autoridade administrativa competente deverá extinguir os créditos tributários na seguinte ordem:[1]

a) ISS, contribuição de melhoria e taxa de polícia.

b) ISS, taxa de polícia e contribuição de melhoria.

c) taxa de polícia, ISS e contribuição de melhoria.

d) contribuição de melhoria, taxa de polícia e ISS.

3. (OAB/SP 135.º) Assinale a opção correta quanto às modalidades de suspensão e extinção do crédito tributário.

a) O vencimento do crédito tributário, quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, deve ser estipulado em 10 dias após a notificação do lançamento.

b) Considere a seguinte situação hipotética. Onofre é profissional autônomo e possui débitos de ISS relativo a sua atividade profissional e de IPTU, na condição de responsável por sucessão. Ambos os débitos estão vencidos e são de titularidade do mesmo sujeito ativo. Nessa situação, havendo pagamento parcial dos tributos, a autoridade competente para receber o pagamento deve determinar, em primeiro lugar, a imputação do débito de ISS e, depois, a do IPTU.[2]

c) A moratória, em caráter geral, pode ser concedida pela União somente quanto aos tributos de sua competência.[3]

d) A concessão de moratória em caráter individual gera direito adquirido.

4. (OAB/SP 136.º) No que diz respeito à compensação do crédito tributário, assinale a opção correta.[4]

a) O CTN somente admite a compensação de créditos tributários com créditos líquidos, certos e vencidos do sujeito passivo contra a fazenda pública.[5]

b) Em conformidade com entendimento jurisprudencial já pacificado, ao Poder Judiciário é admitido deferir a compensação de créditos tributários em antecipação de tutela de mérito.[6]

c) O direito do contribuinte à compensação de créditos tributários não é autoaplicável, dependendo de lei.

d) É lícita a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.[7]

5. (OAB/Nacional 2007. I) A União, por intermédio de lei federal, concedeu moratória em caráter geral, relativamente a um tributo, circunscrevendo seus efeitos a determinada região do território nacional, estabelecendo ainda critérios e condições para que o referido favor seja estendido individualmente, por despacho da autoridade administrativa, aos que não possuam domicílio na aludida região. Com base na legislação tributária aplicável e tendo a situação hipotética acima como referência, assinale a opção correta.

a) Não havendo disposição legal em contrário, presume-se que a concessão da moratória abrange todos os créditos tributários, constituídos ou não, à data da edição da referida lei federal.[8]

b) A concessão de moratória em caráter individual não gera direito adquirido.[9]

c) A concessão da moratória não interrompe o prazo prescricional do direito à cobrança do crédito tributário, mesmo que, posteriormente, o despacho concessivo do favor seja anulado em virtude de ter sido constatada a existência de dolo ou simulação do benefício.[10]

d) A moratória não pode ser concedida em favor de determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

6. (OAB/Nacional 2007. I) O sujeito passivo de determinada relação jurídica tributária formulou consulta, dentro do prazo legal para pagamento do crédito, a respeito da possibilidade de compensação do aludido crédito com créditos líquidos e certos vincendos de sua titularidade contra a fazenda pública. O mesmo sujeito passivo também possui créditos tributários vencidos relativos ao imposto de renda dos exercícios de 2004 e 2005, nos valores, respectivamente, de R$ 2.000,00 e R$ 4.000,00. Para estes créditos, o sujeito passivo emitiu cheque no valor de R$ 3.000,00, pagando-o diretamente na repartição fiscal. Considerando essa situação e com base na legislação tributária vigente, assinale a opção correta.[11]

a) Na pendência da consulta formulada, não haverá a incidência de juros moratórios, mesmo que o crédito não seja pago até a data do vencimento.

b) Mesmo sendo líquidos e certos, não são compensáveis créditos vincendos contra a fazenda pública.

c) O pagamento de tributos não pode ser efetuado por meio de cheques.

d) A autoridade administrativa que receber o pagamento relativo a créditos tributários vencidos deverá imputar os R$ 3.000,00 para pagamento do imposto de renda do exercício de 2005.

7. (OAB/Nacional 2007. III) O taxista João recebeu do fisco estadual uma correspondência na qual lhe foi informado que, mesmo tendo ocorrido o fato gerador do IPVA, ele não precisaria pagar o tributo, uma vez que fora aprovada uma lei, pela respectiva assembleia legislativa, que excluía o crédito tributário dos taxistas, relativamente ao IPVA. Nessa situação hipotética, pode-se dizer que a citada lei estabeleceu uma[12]

a) remissão.

b) transação.

c) isenção.

d) anistia.

8. (OAB/Nacional 2007. III) Suponha-se que determinada sociedade limitada, estando em débito com a fazenda pública estadual em razão do não recolhimento do imposto sobre operações referentes à circulação de mercadorias relativo aos dois últimos anos, promova o parcelamento do valor devido. Nessa situação, o parcelamento[13]

a) extingue o crédito tributário.

b) suspende a exigibilidade do crédito tributário.

c) concede remissão ao crédito tributário.

d) exclui o crédito tributário.

9. (OAB/Nacional 2007. III) Considere-se que a União conceda anistia tributária abrangendo infrações cometidas por pessoas jurídicas domiciliadas em certa região brasileira, em razão de condições que lhes são peculiares. Nessa situação hipotética e de acordo com as normas atinentes ao crédito tributário, assinale a opção correta.[14]

a) A anistia abrange as infrações administrativas e as contravenções penais cometidas pelas pessoas jurídicas beneficiadas.

b) Não se aplica a anistia às infrações cometidas anteriormente à vigência da lei.

c) Não se aplica a anistia a atos praticados com simulação pelas pessoas jurídicas beneficiadas.

d) A lei concessiva da anistia abrange, também, as infrações cometidas com dolo ou culpa pelas pessoas jurídicas beneficiadas.

10. (OAB/Nacional 2008. I) As hipóteses previstas no CTN para suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não incluem[15]

a) a medida liminar em ação judicial.

b) o parcelamento.

c) o pagamento parcial do tributo.

d) o depósito do seu montante integral.

11. (OAB/Nacional 2008. II) Ocorrido determinado fato gerador, Augusto deveria pagar o respectivo tributo. Entretanto, uma lei editada posteriormente ao fato deu por extinta, sem pagamento, metade da dívida das pessoas que se enquadravam na situação de Augusto. Passaram-se seis anos, e o fisco nem mesmo constituiu o crédito tributário contra Augusto, relativamente à outra metade do crédito. Nessa hipótese, configura-se a situação de extinção da dívida por[16]

a) transação e remissão.

b) transação e prescrição.

c) remissão e decadência.

d) prescrição e compensação.

12. (OAB/MG Abril/2008) Determinado contribuinte, em 2005, impetrou mandado de segurança para discutir a incidência do Imposto de Importação que era exigido sobre determinados bens importados por aquele contribuinte. Ao impetrar o mandado de segurança, o contribuinte fez também o depósito do montante integral que era exigido pela União Federal, de modo que os bens importados entraram no território nacional e foram utilizados por aquele contribuinte.[17] O mandado de segurança foi concedido, em primeiro grau, e ainda pende o julgamento de recursos no Tribunal Regional Federal. Assinale, assim, a assertiva CORRETA, considerados os dados informados:

a) O contribuinte não poderá levantar o valor depositado, enquanto pendente o julgamento da apelação, embora a concessão da segurança não dependesse da realização daquele depósito do valor integral.[18]

b) Não houve a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, porque as regras do Código Tributário Nacional, sobre as causas de suspensão, não se aplicam aos chamados impostos aduaneiros, entre eles o Imposto de Importação.

c) O contribuinte poderá levantar o valor depositado, ainda que pendente o julgamento da apelação, porque o depósito judicial não é obrigatório, tratando-se, pois, de mera faculdade do impetrante.[19]

d) O contribuinte poderá obter a certidão negativa de débito, porque o depósito do montante integral exclui o crédito tributário.[20]

13. (OAB Nacional 2008 – III) Promove a extinção do crédito tributário relativo a imposto devido por contribuinte[21]

a) o depósito do montante integral da dívida, se efetuado em ação promovida pelo contribuinte.

b) o advento de lei que crie isenção relativa ao referido imposto.

c) o advento de lei que estabeleça anistia relativa ao referido imposto.

d) a conversão, caso sobrevenha, de depósito em renda pública.

14. (OAB Nacional 2008 – III) Supondo que tenha sido deferido, pela secretaria de fazenda de um estado da Federação, para contribuinte devedor de tributo já vencido pedido de pagamento em parcelas do referido imposto, assinale a opção correta.[22]

a) O benefício concedido pela administração denomina-se moratória.

b) O instituto tributário a ser utilizado pelo contribuinte para quitar a dívida caracteriza-se como remissão.

c) O deferimento do pedido do contribuinte causa a extinção do crédito tributário.

d) O deferimento do pleito causa a exclusão do crédito tributário.

15. (OAB Nacional 2008 — III) O parcelamento do pagamento de dívida tributária contraída por pessoa jurídica[23]

a) não exclui, por si só, a aplicação de juros e multa.

b) exige a edição de decreto que o possibilite.

c) não pode ser concedido de forma geral.

d) prescinde de despacho de autoridade administrativa.

16. (OAB Nacional 2009 – I) Dalton pagou, com cheque, uma multa tributária correspondente a 150% do valor de um imposto devido e o valor total de uma taxa.

Com relação a essa situação hipotética, é correto afirmar que

a) o pagamento do valor total da taxa importa em presunção de pagamento de outros créditos referentes a essa taxa.[24]

b) as obrigações tributárias somente serão consideradas extintas após o débito na conta de Dalton.[25]

c) o pagamento da multa de 150% do imposto extingue a obrigação tributária principal relativa a esse imposto.[26]

d) o pagamento do valor total da taxa não importa em presunção de pagamento referente a outros tributos.[27]

17. (OAB Nacional 2009 – II) Segundo o Código Tributário Nacional, o parcelamento do crédito tributário[28]

a) não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

b) não deve ser concedido para devedor em recuperação judicial.

c) deve ser concedido na forma e na condição estabelecidas em lei complementar da União.

d) não exclui, em nenhuma hipótese, a incidência de juros e multas.

GABARITO: As respostas destes testes encontram-se no final do livro.

[1] Ver art. 163, do CTN.

[2] Ver art. 163, I, do CTN.

[3] Atenção: há o caso excepcional de moratória concedida pela União, com relação a tributos de outros entes federados, conforme art. 152, I, “b”, do CTN.

[4] Ver art. 170 do CTN.

[5] Admite-se a compensação com créditos vincendos (a vencer) do sujeito passivo.

[6] Ver Súmula 212/STJ e art. 170-A do CTN.

[7] Ver Súmula 212/STJ e art. 170-A do CTN.

[8] Ver art. 154 do CTN.

[9] Ver art. 155 do CTN.

[10] Nesse caso de dolo ou simulação, o prazo é suspenso entre a concessão do benefício e a sua revogação (art. 155, parágrafo único, do CTN).

[11] Ver art. 161, § 2.º, do CTN.

[12] A dica aqui é o uso da palavra “excluía” na pergunta, o que indica a isenção (= exclusão do crédito) como opção correta (“c”). Isso porque a pergunta é dúbia: se já ocorreu o fato gerador e o tributo era devido, ocorreu um perdão (= remissão) do IPVA, ou seja, extinção (não exclusão) do crédito tributário. A isenção, como regra, refere-se a fatos geradores posteriores à publicação da lei que cria o benefício fiscal.

[13] Ver art. 151, VI, do CTN.

[14] Ver art. 180 do CTN.

[15] Ver art. 151 do CTN.

[16] Ver arts. 172 e 173 do CTN.

[17] Atualmente, o art. 7.º, § 2.º, da Lei 12.016/2009 veda expressamente a concessão de liminar, nessa hipótese.

[18] Ver REsp 862.711/RJ.

[19] Ver REsp 862.711/RJ.

[20] Atenção: o contribuinte poderá requerer certidão positiva com efeito de negativa, pois o depósito do valor integral suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 206 do CTN – Cap. 10).

[21] Veja a tabela que apresentamos anteriormente, listando as modalidades de suspensão, extinção e exclusão do crédito.

[22] O parcelamento é considerado espécie de moratória (= favor legal que dilata o prazo para pagamento), embora haja autores que façam distinções – arts. 153, III, “b”, e 155-A, do CTN.

[23] Art. 155-A do CTN.

[24] Art. 158, II, do CTN.

[25] Art. 162, § 2.º, do CTN.

[26] Art. 157 do CTN.

[27] Art. 158, II, do CTN.

[28] Art. 155-A do CTN.



IMPOSTOS EM ESPÉCIE

9.1 IMPOSTOS DA UNIÃO

9.1.1 Imposto de Importação (II)

O II é de **competência da União.** Tem função preponderantemente **extrafiscal** (presta-se à regulação do comércio exterior).

O **fato gerador** é a **entrada do produto estrangeiro no território nacional** (CTN, art. 19). Tem-se por ocorrido o fato gerador, em regra, na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo (Regulamento Aduaneiro – RA, art. 73) ou no momento da arrematação em hasta pública.

Note-se que toda a entrada de produto estrangeiro pode ser tributada (na forma da lei), mesmo aquela realizada sem intuito empresarial (caso das bagagens).

A **base de cálculo** do imposto é (CTN, art. 20):

i) quando a alíquota for específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária (exemplo: R$ 10,00 por **metro de tecido);**

ii) quando a alíquota for *ad valorem,* o preço de mercado do produto (exemplo: 15% do **valor de mercado do bem);** e

iii) quando levado a leilão por apreensão ou abandono, o preço da arrematação.

Atualmente, as **alíquotas** são fixadas na Tarifa Externa Comum ou na legislação federal.

Suas **alíquotas** podem ser modificadas por ato do Executivo nas condições e limites da lei, sem observar o princípio da anterioridade anual ou da anterioridade nonagesimal (CF, art. 150, III, *b* e **c**).

Sujeito ativo do imposto é a União.

Quanto ao **sujeito passivo, contribuinte** do imposto é o importador, ou quem a lei a ele equiparar, e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados (CTN, art. 22).

9.1.2 Imposto de Exportação (IE)

O IE é de **competência da União.** Tem função preponderantemente **extrafiscal** (presta-se à regulação do comércio exterior).

Seu **fato gerador é** a **exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados** (CF, art. 153, II), considerada como tal a saída do território nacional (art. 23 do CTN). Dá-se por ocorrido o fato gerador no momento do registro de exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) (RA, art. 213).

A **base de cálculo** do imposto é (CTN, art. 24):

i) quando a alíquota for específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária (exemplo: R$ 0,10 por **litro de bebida);** e

ii) quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço de mercado do produto (exemplo: 10% sobre o **valor de mercado do bem),** deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a exportação e o custo do financiamento, nas vendas a prazo superior aos correntes no mercado internacional.

Atualmente, a **alíquota** básica fixada pela legislação federal é de 30%, sem embargo da existência de diversas outras, menores ou até o limite de 150% (RA, art. 215).

Essas alíquotas podem ser modificadas por ato do Executivo nas condições e limites da lei (art. 153, § 1.º, da CF), sem observar o princípio da anterioridade anual ou da anterioridade nonagesimal (CF, art. 150, III, *b* e **c**).

Sujeito ativo do imposto é a União.

Contribuinte é o exportador ou quem a lei a ele equiparar.

O art. 28 do CTN prevê que a receita líquida do IE destina-se à formação de reservas monetárias na forma da lei, mas o dispositivo não foi recepcionado pela

atual CF (art. 167, VI).

9.1.3 Imposto sobre Renda e proventos de qualquer natureza (IR)

O IR é de **competência da União.** Tem **função preponderantemente fiscal,** visando à arrecadação. Tem, entretanto, uma relevante função extrafiscal, de distribuição de renda.

O IR será informado pelos critérios da **generalidade** (incide sobre todos), **universalidade** (incide com relação a todas as rendas e todos os proventos) e **progressividade, na forma da lei** (as alíquotas devem ser maiores conforme maior seja a base de cálculo).

CTN – Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1.º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2.º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

O **fato gerador** do IR é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos. Não é necessário o efetivo recebimento da renda em dinheiro, apenas o crédito (disponibilidade jurídica) é suficiente para que ocorra a incidência.

Renda é o produto do capital (por exemplo, juros pelo dinheiro aplicado em instituição financeira ou aluguel de um imóvel), do trabalho (por exemplo, salários, honorários), ou da combinação de ambos.

Qualquer aumento patrimonial, ainda que não decorrente da exploração do capital ou do trabalho, é tributado. São os proventos de qualquer natureza (exemplo: prêmio de loteria).

É essencial, portanto, que haja acréscimo patrimonial para que se configure o fato gerador do IR, embora a renda consumida seja também tributada.

Tem-se por ocorrido o fato gerador no último instante do dia 31 de dezembro do ano-base. Muitos autores consideram o fato gerador do IR como periódico, complexo ou complexivo, iniciando sua ocorrência em 1.º de janeiro do ano-base e sendo concluído no dia 31 de dezembro, período em que há um fato gerador

pendente.

Excepcionalmente, há casos de incidência exclusiva (rendas ou proventos que não são apurados em conjunto com aqueles do ano-base), como, por exemplo, os rendimentos em determinadas aplicações financeiras e o décimo terceiro salário.

No caso da pessoa física, a **base de cálculo** é o seu rendimento líquido. Trata-se do rendimento bruto (todas as rendas e proventos apurados durante o ano-base) subtraídas as despesas autorizadas pela lei. O sujeito passivo realiza a declaração anual de ajuste, em que apresenta os rendimentos e despesas ao fisco, além de contabilizar o tributo já recolhido antecipadamente durante o ano-base (por exemplo, retenções na fonte e carnê-leão). A partir dessa declaração, apura o valor do imposto a ser recolhido ou, eventualmente, a ser restituído pelo fisco (caso tenha antecipado mais imposto, durante o ano-base, do que o efetivamente devido).

No caso da pessoa jurídica, a **base de cálculo** é: i) o lucro real, que é o acréscimo patrimonial efetivamente percebido pela empresa no período, conforme a legislação própria; ii) o lucro presumido, método permitido para empresas menores, que chegam ao valor devido pela aplicação de coeficientes legalmente definidos sobre a receita bruta anual ou; iii) o lucro arbitrado, em situações em que os montantes devidos não foram (e não podem ser) corretamente apurados pelos métodos do lucro real ou do lucro presumido (CTN, art. 44).

As **alíquotas** são fixadas pela lei federal e devem ser progressivas, nos termos do art. 153, § 2.º, da CF. Sua instituição ou majoração **não** se submete ao princípio da anterioridade nonagesimal do art. 150, III, *c*, da CF, mas **submete-se** à anterioridade anual do art. 150, III, *b*, da CF.

Sujeito ativo do IR é a União.

Quanto ao **sujeito passivo**:

CTN – Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. 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.

O **lançamento,** atualmente, é **por homologação.** Para que fique claro: apesar de haver a declaração anual de ajuste, o imposto de renda eventualmente devido é apurado e recolhido pelo contribuinte, sem participação direta do fisco (trata-se de autolançamento ou lançamento por homologação, e não lançamento por

declaração).

9.1.4 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O IPI é de **competência da União.** Tem **função preponderantemente extrafiscal,** devendo ser **seletivo, em função da essencialidade do produto** (CF, art. 153, § 3.º, I).

Assim, a tributação de um produto essencial, como um alimento industrializado da cesta básica, deverá ser, obrigatoriamente, inferior à tributação de um produto supérfluo, como um carro importado.

Os produtos destinados ao exterior são imunes ao IPI (CF, art. 153, § 3.º, III).

A CF determina que o IPI terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital (máquinas, equipamentos, instalações) pelo contribuinte, na forma da lei (art. 153, § 3.º, IV).

O **fato gerador** do IPI é a promoção de operações relativas a produtos industrializados.

Considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza (exemplo: transformação de metais diversos em aço) ou a finalidade (exemplo: transformação de tábuas de madeira em mesas), ou o aperfeiçoe para o consumo (exemplo: limpeza e acondicionamento de peixes em latas), conforme o art. 46, parágrafo único, do CTN.

Tem-se por ocorrido o fato gerador no momento (CTN, art. 46):

i) do seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

ii) de sua saída dos estabelecimentos dos contribuintes (com a circulação econômica; o consumo no próprio estabelecimento não faz incidir o IPI); e

iii) de sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

A **base de cálculo** do imposto é:

i) no caso de importação, o seu preço normal, acrescido dos encargos tributários e cambiais;

ii) no caso da saída do estabelecimento do contribuinte, o valor da operação ou, na falta do valor, o preço corrente da mercadoria, ou seu similar, no mercado atacadista da praça do remetente; e

iii) no caso de leilão por apreensão ou abandono, o preço da arrematação.

Suas **alíquotas** podem ser modificadas por ato do Executivo nas condições e limites da lei, sem submissão ao princípio da anterioridade anual (CF, art. 150,

III, **b),** embora se sujeitando ao princípio da anterioridade nonagesimal (CF, art. 150, III, **c**).

O imposto é **não cumulativo,** compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (CF, art. 153, § 3.º, II). As operações anteriores referem-se a matérias-primas e produtos intermediários que, ainda que não integrando o novo produto, são consumidos no processo de industrialização (não se incluem aí os bens do ativo permanente).

Como exemplo simplificado da não cumulatividade, imagine-se uma "Indústria 1" que venda uma chapa de aço pelo valor de R$ 1.000,00 (mil reais), acrescido de IPI calculado pela alíquota de 10%, ou seja, R$ 100,00 (cem reais = 10% do valor da operação). O valor total da venda foi de R$ 1.100,00 (R$ 1.000,00 da chapa acrescidos dos R$ 100,00 de IPI). A "Indústria 2", adquirente desta chapa, credita-se do valor de IPI a ser recolhido pela vendedora (R$ 100,00). Neste mesmo exemplo, imagine-se que a "Indústria 2", que adquiriu a chapa, transforme-a em uma caldeira (industrialização) e venda-a por R$ 1,5 mil reais, e que o IPI incidente sobre esta operação seja, também, de 10%. O tributo devido pela venda da caldeira seria de R$ 150,00 (10% sobre o valor da venda, que foi R$ 1.500,00). No entanto, como a "Indústria 2", que adquiriu a chapa, creditou-se do valor de IPI a ser recolhido pela "Indústria 1" (R$ 100,00), o imposto a ser pago por ela ("Indústria 2") será de apenas R$ 50,00 (R$ 150,00, calculados sobre a venda da caldeira, subtraídos os R$ 100,00 do crédito).

Nesse exemplo, extremamente simplificado, verificamos que o valor total do IPI recolhido ao fisco será de R$ 150,00 (R$ 100,00 pela "Indústria 1" e R$ 50,00 pela "Indústria 2"), o que corresponde a, exatamente, 10% sobre o valor da venda do produto final (a caldeira foi vendida por R$ 1.500,00). Percebe-se, assim, que a não cumulatividade é uma técnica pela qual se distribui o ônus do tributo pela cadeia produtiva.

Caso a operação realizada pela "Indústria 1" seja isenta, não tributada ou sujeite-se à alíquota zero (por exemplo, a "Indústria 1" não paga IPI na venda da chapa), o adquirente ("Indústria 2") não tem direito a qualquer creditamento (não se admite, salvo disposição legal em contrário, o chamado "crédito fictício"). **Sujeito ativo** do IPI é a União.

Quanto ao **sujeito passivo, contribuinte** do imposto é (CTN, art. 51):

i) o importador ou quem a lei a ele equiparar;

ii) o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

iii) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

iv) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Note-se a peculiaridade do item iii, acima. O comerciante, que vende produtos industrializados a um industrial, dentro da cadeia produtiva, será contribuinte do IPI, e deverá recolher o tributo. Por exemplo, um distribuidor de insumos para a indústria automobilística, embora não realize industrialização, é contribuinte do IPI. No entanto, neste mesmo exemplo, se o distribuidor vende uma peça automobilística para um consumidor final (não para um industrial), não haverá incidência do IPI.

Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

O tributo é, em regra, lançado por homologação.

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

O IOF é de **competência da União.** Tem **função extrafiscal,** de interferência no mercado bancário e financeiro.

O **fato gerador** é a realização de operações de crédito, câmbio e seguro, relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V, da CF), e operações com ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial (CF, art. 153, § 5.º – o ouro como mercadoria, adquirido pelo ourives, por exemplo, submete-se ao ICMS).

Dá-se por ocorrido o fato gerador (CTN, art. 63):

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

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

iii) quanto às operações de seguro, quando de sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou do recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável; e

iv) quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, quando da emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável. A incidência da operação de crédito exclui a relativa a títulos e valores mobiliários, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito.

A **base de cálculo** do imposto é (CTN, art. 64):

i) quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;

ii) quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

iii) quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;

iv) quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:

a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;

b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;

c) no pagamento ou resgate, o preço.

Suas **alíquotas** podem ser modificadas por decreto do Executivo nas condições e limites da lei, sem observar o princípio da anterioridade anual ou da anterioridade nonagesimal (CF, art. 150, III, *b* e *c*).

Sujeito ativo é a União.

Quanto ao **sujeito passivo:**

CTN – Art. 66. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

A legislação específica aponta, em regra, as instituições financeiras (e equiparadas) como **responsáveis tributárias** pela retenção e recolhimento do imposto.

O art. 67 do CTN determina que a receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei, mas essa disposição não foi recepcionada pela atual CF (art. 167, IV).

9.1.6 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

O ITR é de **competência da União.** Tem **função extrafiscal,** prestando-se a estimular a produtividade dos imóveis rurais.

Os Municípios poderão, na forma da lei, optar por fiscalizar e arrecadar o ITR, sem possibilidade de reduzir o imposto ou renunciar à sua receita. Havendo essa opção do município, a totalidade da receita arrecadada fica com ele, nos termos do art. 158, II, da CF (normalmente apenas 50% do ITR é distribuído ao município onde o imóvel se encontra).

O **fato gerador** é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do município (CTN, art. 29).

O ITR incide apenas sobre o valor do terreno (imóvel por natureza – terra nua), e não das construções.

A definição de zona urbana é dada na forma do art. 32, § 1.º, do CTN, que trata do IPTU. Ou seja, o imóvel que sofre a incidência do ITR é definido por exclusão: é todo aquele que não esteja localizado na zona urbana do município (critério da localização).

Excepcionalmente (DL 57/1966), o imóvel utilizado na exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ainda que localizado na área urbana do município, submete-se exclusivamente ao ITR (é caso em que a **destinação** prevalece sobre a **localização,** como critério para incidência do tributo).

A doutrina classifica o fato gerador do ITR como continuado. A legislação federal fixa o momento da ocorrência do fato gerador como sendo o dia 1.º de janeiro de cada exercício (art. 32, § 1.º, do Regulamento do ITR).

A **base de cálculo** do imposto é o valor fundiário (CTN, art. 30), ou seja, o valor da terra nua, sem qualquer benfeitoria.

Suas **alíquotas** serão fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirão sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel (CF, art. 153, § 4.º).

Há previsão expressa de progressividade das suas alíquotas. Importante salientar que, pelo texto constitucional, a progressividade não é uma faculdade da União, mas sim uma imposição ao legislador federal.

O **sujeito ativo** é a União, mas pode ser, nos termos do art. 153, § 4.º, III, da CF, o Município que optar por fiscalizar e arrecadar o imposto, na forma da lei.

Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (CTN, art. 31). O possuidor que pode ser contribuinte do ITR é somente aquele com *animus domini*, que pode vir a se tornar proprietário do imóvel com o decurso do tempo (*ad usucapionem*).

O art. 130 do CTN traz a importante **responsabilidade** aos adquirentes dos bens imóveis com relação aos tributos relacionados à sua propriedade.

Muitos autores consideram que o ITR é lançado por declaração, devido às informações constantemente prestadas pelos proprietários. A legislação específica do tributo, no entanto, prevê o lançamento por homologação e, subsidiariamente, de ofício (art. 48 do Regulamento do ITR – Decreto 4.382/2002).

9.2 IMPOSTOS ESTADUAIS

9.2.1 Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD)

O ITCMD tem **função fiscal,** arrecadatória.

O imposto é de **competência dos Estados e do Distrito Federal.** Relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal. Com relação a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ainda ao Distrito Federal. Lei complementar regulará a competência para sua instituição: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (CF, art. 155, § 1.º).

O **fato gerador** do ITCMD é a transmissão não onerosa de bens, seja *causa mortis* ou seja por doação. Note-se que qualquer espécie de bem transmitido (móvel e imóvel) por *causa mortis* ou por doação (mesmo com encargo) submete-se ao ITCMD estadual.

Tem-se por ocorrido o fato gerador no momento da transmissão do bem. No caso da transmissão *causa mortis,* a legislação civilista determina que ela se dá no momento da abertura da sucessão. No caso da doação de bens imóveis, a transmissão se dá no momento do registro no cartório de imóveis. No caso de doação de bens móveis, a transmissão se dá com a tradição da coisa.

A **base de cálculo** é o valor venal do bem ou do direito transmitido. Valor venal é o valor de mercado, ou seja, o preço do bem em uma venda à vista, em situação normal.

Suas **alíquotas** máximas serão fixadas pelo Senado Federal. Abaixo desse teto, cabe à lei de cada Estado e do Distrito Federal defini-las.

O STF vinha entendendo que outros impostos reais não poderiam ter alíquotas progressivas em relação ao valor da base de cálculo, considerando inexistir expressa previsão constitucional (ver Súmula 656/STF). Ocorre que recentemente a Suprema Corte reviu a questão, especificamente em relação ao ITCMD, reconhecendo que o imposto pode ser progressivo, atendendo assim o princípio da capacidade contributiva (RE 562.045/RS – Repercussão Geral).

O **sujeito ativo** é o Estado, ou o Distrito Federal, autoridade competente para instituir o imposto (conforme vimos há pouco).

Quanto ao **sujeito passivo,** no caso da transmissão *causa mortis,* o **contribuinte** é o herdeiro ou o legatário; no caso de doação, a lei pode optar entre o doador ou o donatário.

9.2.2 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS)

O ICMS tem **função fiscal** (arrecadatória), embora possa ser **seletivo em função da essencialidade dos produtos e dos serviços** (alíquotas mais pesadas para produtos supérfluos). Relembrando: o IPI deverá ser seletivo, enquanto o ICMS poderá ser seletivo.

A regulação nacional do ICMS é dada pela Lei Complementar 87/1996.

O **fato gerador** do ICMS é:

- a circulação de **mercadorias (= coisas móveis destinadas ao comércio)**, que implica na transmissão de propriedade da mercadoria na cadeia econômica entre os produtores, intermediários e os consumidores finais, independentemente de sua circulação física. O art. 12, I, da LC 87/96 exige o tributo mesmo quando há circulação entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (princípio da autonomia dos estabelecimentos), o que é criticado por parte da doutrina e rejeitado pela jurisprudência (não haveria circulação econômica, na hipótese – Súmula 166 do STJ);
- a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- a prestação de serviços de comunicação onerosos;
- a importação de produtos ou serviços do exterior;
- a prestação de serviços não incluídos na competência dos municípios (não incluídos na lista anexa da LC 116/2003), desde que prestados **com** fornecimento de mercadorias (art. 155, II, e § 2.º, IX, da CF).

O ICMS incide sobre o total da operação quando mercadorias forem fornecidas com serviços não sujeitos ao ISS (serviços não incluídos na lista anexa à LC 116/2003). Há casos em que a própria lista anexa à LC 116/2003, que trata dos serviços tributados pelos Municípios, prevê a incidência do ICMS sobre o valor das mercadorias exclusivamente, ressalvando que a parcela do preço referente ao serviço se sujeita à tributação municipal.

O imposto não incide (CF, art. 155, § 2.º, X): a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; c) sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (submete-se ao IOF); e d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Tem-se por ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

(i) da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte;

(ii) do início da prestação de serviços tributados;

(iii) das prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 12 da LC 87/96).

A **base de cálculo** do imposto é o valor da operação, o preço do serviço ou o valor total da importação (incluídos outros impostos – art. 13 da LC 87/96).

O ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

As **alíquotas** são fixadas pela lei estadual, observada a competência do Senado para limitá-las.

O Senado define, por resolução, as alíquotas para as operações e prestações interestaduais (não mais para as operações de exportação, que são sempre imunes). Poderá estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e alíquotas máximas, nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesses de Estados.

Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a **consumidor final localizado em outro Estado,** adotar-se-á: *a*) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; *b*) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele. Na hipótese *a*, o ICMS caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O ICMS é **não cumulativo,** compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo, ou por outro Estado, ou pelo Distrito Federal. Vimos o conceito de não cumulatividade ao estudarmos o IPI.

A isenção ou a não incidência prevista pela legislação (salvo disposição em contrário), não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e, além do mais, acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (CF, art. 156, § 2.º, II).

Assim, imagine-se o exemplo dado ao estudarmos a não cumulatividade do IPI (indústria que compra chapas metálicas para fabricar caldeiras). Caso a venda de chapas metálicas seja isenta do ICMS (o vendedor não paga o tributo estadual sobre essa venda), o comprador não poderá se creditar de qualquer valor anteriormente recolhido, relativo a essa chapa metálica (salvo disposição legal em contrário).

Sujeito ativo é o Estado (ou o Distrito Federal) em que se dá a operação de

circulação de mercadoria ou a prestação do serviço. No caso de importação, sujeito ativo é o Estado em que se localiza o importador.

Quanto ao **sujeito passivo, contribuinte** é quem (pessoa física ou jurídica) realiza com habitualidade ou em volume que caracteriza intuito comercial, operações ou prestações que configurem fato gerador do ICMS, ainda que se iniciem no exterior. Também é **contribuinte,** independentemente da habitualidade ou intuito comercial, quem importa bens ou mercadorias do exterior, quem seja destinatário de serviço prestado ou iniciado no exterior, quem adquira em licitação, mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados, ou quem adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou industrialização (art. 4.º da Lei Complementar 87/96).

Ainda quanto ao **sujeito passivo** (na modalidade de **responsabilidade tributária),** é comum a **substituição** tributária *para frente,* com antecipação do tributo, na forma do art. 150, § 7.º, da CF.

Quando estudamos sujeição passiva e responsabilidade tributária, vimos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADIn 1.851/AL, entendeu que a devolução da quantia "antecipada" somente ocorrerá em caso de não realização do fato gerador futuro (o art. 150, § 7.º, da CF fala em fato gerador presumido).

Se essa venda futura ocorrer por um valor menor do que o presumido, não há qualquer devolução da diferença, segundo o entendimento do STF, pois o fato gerador presumido ocorreu.

Note-se que o STJ tem aplicado restritivamente a jurisprudência do STF, apenas nos casos dos Estados signatários do Convênio ICMS 13/97, que foi objeto da citada ADIn 1.851/AL. Para os demais Estados (não signatários do Convênio: SP, PR, SC, PE), o Superior Tribunal de Justiça tem mantido seu anterior entendimento, determinando a devolução de diferenças também no caso de venda a menor.

Cabe à lei complementar (na maior parte dos casos é, atualmente, a LC 87/96):

a) definir os contribuintes do ICMS;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos, além dos mencionados no art. 156, § 2º, X, *a,* da CF (atualmente esta previsão, expressa no art. 156, § 2.º, XII, "e",

da CF, é inócua, pois qualquer exportação de mercadoria, seja industrializada ou não, é sempre imune);

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias (atualmente, é sempre garantida a manutenção do crédito referente às operações e prestações anteriores, no caso das exportações, conforme art. 156, § 2.º, X, "a", da CF);

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (atualmente, a LC 24/75 regula essa deliberação dos Estados e DF);

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*, do art. 155, § 2.º, da CF;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço **(= imposto calculado** *por dentro*).

O **lançamento** do ICMS se dá, em regra, por **homologação**.

9.2.3 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

O IPVA é de **competência dos Estados e do Distrito Federal.** Tem **função fiscal**.

Seu **fato gerador** é a propriedade de veículos automotores. Não há normatização nacional (lei complementar ou CTN), mas as legislações estaduais costumam fixar o momento do fato gerador como sendo o da primeira aquisição do veículo novo pelo usuário final e, a seguir, sempre no dia 1.º de janeiro de cada exercício subsequente. Se o veículo é importado diretamente pelo usuário final, o fato gerador ocorre no momento do desembaraço aduaneiro.

O Judiciário vem afastando a possibilidade de incidência do IPVA sobre a propriedade de embarcações (barcos, lanchas, "jetskis", navios etc.) e aeronaves, apesar das legislações estaduais, muitas vezes, preverem tal tributação.

O IPVA incide, portanto, apenas sobre a propriedade de veículos automotores terrestres (carros, caminhões, motos etc.), segundo a jurisprudência dominante.

A **base de cálculo** do imposto é o valor venal do veículo, ou seja, o valor de mercado do bem, em uma venda à vista em condições normais.

As **alíquotas** do IPVA poderão ser diferenciadas em função do tipo do veículo e sua utilização (por exemplo, alíquotas diferenciadas para automóveis de passeio, veículos utilitários, caminhões, motocicletas etc.).

O Senado Federal fixará as alíquotas mínimas (CF, art. 155, § 6.º). Rememorando: no caso do ITCMD estadual, o Senado fixará as alíquotas máximas e, no caso do IPVA, a competência é para fixação de alíquotas mínimas.

Sujeito ativo é o Estado, ou DF, onde o veículo está registrado perante a autoridade de trânsito competente (o local de domicílio do proprietário).

Quanto ao **sujeito passivo, contribuinte** é o proprietário do veículo.

O **lançamento** é feito, usualmente, de **ofício**.

9.3 IMPOSTOS MUNICIPAIS

9.3.1 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

O IPTU é de **competência dos municípios.** Tem **função primordialmente fiscal,** arrecadatória.

O **fato gerador** é a 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 (CTN, art. 32 – critério da localização). A propriedade tributada não é apenas a do terreno (imóvel por natureza), como no caso do ITR, mas também a das construções feitas pelo homem (casas, prédios, galpões – imóveis por acessão física).

O IPTU atinge apenas os imóveis localizados na área urbana do Município. A propriedade dos imóveis localizados fora da área urbana é tributada pelo ITR federal.

Como já visto ao estudarmos o ITR, há caso excepcional em que a **destinação** prevalece sobre a **localização,** como critério para incidência do tributo. Nos termos do DL 57/1966, o imóvel utilizado na exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ainda que localizado na área urbana do município, submete-se exclusivamente ao ITR.

A definição do que seja área urbana é feita pela lei ordinária municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em, pelo menos, 2 (dois) dos incisos do § 1.º do art. 32 do CTN, 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 da regra do § 1.º do art. 32, a lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, nos termos de seu § 2.º, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do § 1.º do art. 32 do CTN.

A doutrina costuma classificar o fato gerador do IPTU como continuado. Embora não haja norma nacional (lei complementar ou CTN) definindo em que momento se dá por ocorrido o fato gerador, as legislações municipais, em regra, fixam tal momento como sendo o dia 1.º de janeiro de cada exercício.

A **base de cálculo** do imposto é o valor venal do imóvel (CTN, art. 33), considerado como tal o valor de mercado do bem, em condições normais de venda à vista. Não se inclui o montante correspondente aos bens móveis mantidos no imóvel (permanente ou temporariamente), para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

As **alíquotas** são fixadas por lei municipal. A CF admite a progressividade de alíquotas no tempo, como forma de o Poder Público exigir o adequado aproveitamento do solo (CF, art. 182, § 4.º, II) e a progressividade de alíquotas em razão do valor do bem (CF, art. 156, § 1.º, I). Além disso, o IPTU poder ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Sujeito ativo é o Município onde se localiza o bem.

Quanto ao sujeito passivo, **contribuinte** do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (CTN, art. 34). O possuidor que pode ser contribuinte do IPTU é somente aquele com *animus domini*, que pode vir a se tornar proprietário do imóvel com o decurso do tempo (*ad usucapionem*).

O art. 130 do CTN traz a importante **responsabilidade** aos adquirentes dos bens imóveis com relação aos tributos relacionados à sua propriedade (como é o caso do IPTU).

A imunidade recíproca não aproveita ao promitente comprador, nos termos do art. 150, § 3.º, *in fine*, da CF, e da Súmula STF 583. Por outro lado, a imunidade de entidades sindicais, instituições de assistência social e educação sem fins lucrativos (CF, art. 150, III, *c)* impede a cobrança de IPTU de imóveis alugados a terceiros, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades (Súmula STF 724).

O **lançamento** do IPTU é feito, em regra, de **ofício,** e a notificação ocorre com o envio do carnê ao endereço do contribuinte (Súmula STJ 397).

9.3.2 Imposto sobre a Transmissão *inter vivos* de Bens Imóveis e direitos a eles relativos (ITBI)

O ITBI é de **competência do município em que se localiza o bem.** Tem **função fiscal,** arrecadatória.

O **fato gerador** é 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 à sua aquisição.

Assim, o ITBI municipal não incide apenas na transmissão onerosa da propriedade de imóvel, mas também na transmissão de direitos reais, como o direito de usufruto, de habitação ou mesmo os direitos do compromissário comprador, por exemplo. Por outro lado, não incide sobre a transmissão de hipoteca ou anticrese (direitos reais de garantia).

Rememorando, o ITCMD estadual incide sobre transmissões gratuitas (doação ou *causa mortis*) de quaisquer espécies de bens (móveis ou imóveis). Já o ITBI municipal incide apenas sobre alienações onerosas (venda, dação em pagamento etc.) de bens imóveis ou direitos reais (exceto os de garantia). No caso de transmissão onerosa de bens móveis, não incide nem o ITCMD, nem o ITBI.

Tem-se por ocorrida a transmissão do bem ou do direito real e, portanto, por ocorrido o fato gerador, no momento do respectivo registro junto ao cartório de imóveis competente, nos termos da lei civil.

Não ocorre a incidência (há imunidade) sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

Essa imunidade é afastada nos casos em que a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de imóveis ou arrendamento mercantil.

Os critérios para aferição da preponderância são dados pelo art. 37 do CTN. Há atividade preponderante (e exclusão da imunidade) quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da empresa-adquirente advier de operações de compra, venda, locação ou arrendamento mercantil de bens e direitos relativos a imóveis. Essa preponderância é apurada nos 2 (dois) anos anteriores e 2 (dois) anos posteriores à aquisição do imóvel ou do direito real. Caso a pessoa jurídica tenha iniciado suas atividades após a aquisição, ou há menos de dois anos dela, o prazo para apuração da atividade preponderante é de três anos contados da transmissão do imóvel.

A CF prevê também imunidade sobre as transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (art. 184, § 5.º).

A **base de cálculo** é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (CTN, art. 38), ou seja, o valor de mercado em uma venda à vista em condições normais.

As **alíquotas** são fixadas por lei municipal.

Sujeito ativo é o Município onde se localiza o imóvel.

Quanto ao **sujeito passivo,** o **contribuinte** é qualquer das partes na operação tributada, competindo à lei ordinária municipal elegê-lo (em regra é o adquirente, no caso de transmissão do imóvel).

A imunidade recíproca não aproveita ao promitente comprador, nos termos do art. 150, § 3.º, *in fine*, da CF, e da Súmula STF 75.

O **lançamento** costuma ser por **homologação** ou por **declaração,** na forma da lei municipal.

9.3.3 Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS)

O ISS é de **competência dos municípios.** Tem **função preponderantemente fiscal.**

Atualmente, o tributo é nacionalmente regulado pela Lei Complementar 116/2003.

O **fato gerador** do ISS é a prestação dos serviços constantes da lista anexa a ela (LC 116/2003, art. 1.º). Tem-se por ocorrido o fato gerador no momento em que o serviço é disponibilizado ao tomador.

Quanto à prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, se o serviço for listado pela lei complementar, incide ISS sobre o valor total da operação, exceto se a própria lista excepcionar o valor da mercadoria. Se o serviço não for listado, mas for prestado com fornecimento de mercadoria, incide ICMS sobre tudo, por força do art. 155, § 2.º, IX, *b*, da CF.

Fornecimento de mercadoria com prestação de serviço Art. 1.º, § 2.º, da LC 116/2003 e art. 2.º, IV e V, da LC 87/1996		
Situação	**Incidência**	**Exemplos**

Serviço não constante da lista da LC 116/2003, sem ressalva em relação à mercadoria	ISS sobre o preço total	Súmula 156/STJ. A prestação do serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.[1] Súmula 274/STJ. O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.
Serviço constante da lista da LC 116/2003, com ressalva em relação à mercadoria	ISS sobre o preço do serviço e ICMS sobre o valor da mercadoria	Item 14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
Serviço não constante da lista da LC 116/2003	ICMS sobre o valor total da operação	Súmula 163/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.

O entendimento consolidado pelo STF é de que a lista de serviços veiculada pela lei complementar é taxativa, ou seja, serviços não listados não podem ser tributados pelo município. Admite-se, no entanto, a interpretação extensiva de cada item.

Para que ocorra a tributação, além de o serviço constar da LC 116/2003, será preciso que o Município preveja a incidência em sua lei própria.

A LC 116/2003, em seu art. 2.º, exclui da incidência do ISS a exportação de serviços (conforme art. 156, § 3.º, II, da CF), a prestação de serviços em relação de emprego, a prestação de serviços por diretores, gerentes etc. e o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, depósitos bancários e operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

A **base de cálculo** do ISS é o preço do serviço. Não se admitem abatimentos ou compensações (o tributo é cumulativo).

A LC 116/2003 refere-se à não incidência do ISS sobre a venda de materiais de construção (art. 7.º, § 2.º). O STJ interpreta o dispositivo no sentido de que não incide o ISS somente no caso de materiais vendidos pela empresa como mercadorias, o que atrai a incidência exclusiva do ICMS. No entanto, se a mercadoria for empregada na obra, como insumo para a prestação do serviço de construção civil, não há qualquer abatimento e o ISS incide sobre o total do preço cobrado.

Não consta da LC 116/2003 a previsão de abatimento do valor das subempreitadas, já que o inciso II do § 2.º do art. 7.º foi vetado.

Os profissionais autônomos e as sociedades uniprofissionais (formadas apenas por médicos, advogados, engenheiros etc.) são beneficiados por uma tributação diferenciada, nos termos do art. 9.º do DL 406/1968. Nesse caso, as legislações municipais normalmente preveem valores fixos a serem recolhidos anualmente pelos contribuintes (não há ISS calculado pela multiplicação de uma alíquota sobre o preço do serviço prestado).

As sociedades somente terão direito à tributação fixa se houver prestação de serviço em caráter pessoal (com responsabilidade pessoal do profissional, o que exclui, em princípio, as sociedades por responsabilidade limitada) e desde que não haja estrutura empresarial.

A LC 116/2003 fixou apenas a **alíquota** máxima do imposto em 5% (art. 8.º). Não houve previsão da alíquota mínima, valendo a previsão de 2% constante do art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Neste intervalo de 2% a 5%, compete à lei de cada município fixar suas alíquotas.

O **sujeito ativo** é o Município onde o serviço é prestado.

Em regra, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador.

Há, atualmente, diversas exceções a esta regra geral. Por exemplo, considera-se prestado o serviço e devido o imposto no local da obra, da estrada explorada, do local do tomador do serviço importado, do local da execução do serviço de limpeza, de vigilância, do armazenamento, da feira, da exposição, do tomador da mão de obra etc. Tudo isso no art. 3.º da LC 116/2003.

O estabelecimento é o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional (art. 4.º).

Quanto ao **sujeito passivo,** o **contribuinte** é o prestador do serviço. No entanto, a lei complementar traz a previsão de **responsáveis tributários** em seu art. 6.º. Além de outros que a lei municipal poderá indicar, são responsáveis os tomadores ou intermediários de serviços importados. São também responsáveis as pessoas jurídicas, ainda que isentas ou imunes, tomadoras ou intermediárias de serviços de obras, empreitadas, limpeza, vigilância, fornecimento de mão de obra etc.

O ISS é, em regra, **lançado por homologação.**

9.4 QUESTÕES

1. (OAB 2010.2 – FVG) Semprônio dos Santos é proprietário de um sítio de recreio, local destinado ao lazer, na área de expansão urbana, na região serrana de Paraíso do Alto. A área é dotada de rede de abastecimento de água, rede de iluminação pública e esgotamento mantidas pelo município, embora não existam próximos quer escola, quer hospitais públicos. Neste caso Semprônio deve pagar o seguinte imposto:[2]

a) o IPTU, por ser área de expansão urbana, dotada de melhoramentos.

b) o ITR, por ser sítio de recreio, não inserido em área urbana.

c) o IPTU, por ser sítio, explorado para fins empresariais.

d) o ITR, por não haver escola ou hospital próximos a menos de 3km do imóvel.

2. (IX Exame de Ordem Unificado – FGV) Acerca do Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União, assinale a afirmativa que contempla duas de suas características.

a) É imposto ordinário e caracterizado pela seletividade.

b) É imposto real e caracterizado por ser direto.

c) É imposto monofásico e qualificado como indireto.

d) É imposto interno e lançado por declaração.

3. (X Exame de Ordem Unificado – FGV) 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.

4. (XI Exame de Ordem Unificado – FVG) 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).

5. (XI Exame de Ordem Unificado – FVG) Com relação ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), assinale a afirmativa correta.

a) É instituído pela União e repartido com o Estado em que tenha sido licenciado o veículo.

b) É instituído pelo Estado e repartido com o Município em que tenha sido licenciado o veículo.

c) É instituído pelo Estado em que tenha sido licenciado o veículo, que ficará com a integralidade do produto da arrecadação.

d) É instituído pelo Município em que tenha sido licenciado o veículo, que ficará com a integralidade do produto da arrecadação.

6. (OAB/SP 136.º) A CF determina que o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei. É correto afirmar que o critério da generalidade

a) constitui técnica de incidência de alíquotas por meio da qual se procura variá-las em uma razão proporcional à base de cálculo.[3]

b) determina que a totalidade da renda do sujeito passivo deve sujeitar-se à tributação, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos.[4]

c) tem por finalidade implementar a isonomia na tributação da renda, onerando mais gravosamente os contribuintes que tenham maior capacidade contributiva.[5]

d) impõe a sujeição de todos os indivíduos à tributação do imposto de renda, independentemente de quaisquer características do contribuinte.[6]

7. (VIII Exame de Ordem Unificado – FGV) O Sr. Afrânio dos Santos, administrador da empresa "X", que atua no ramo industrial, percebeu ter efetuado pagamento do IPI maior que o efetivamente devido, ao longo de certo período. Com base no cenário acima, para fins de aconselhar o administrador acerca da possibilidade de obtenção da restituição do montante recolhido a maior, assinale a afirmativa correta.

a) Não é possível a restituição, pois o pagamento foi espontâneo, incidindo a máxima "quem paga mal paga duas vezes".

b) Não é possível a restituição, pois, embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

c) Cabe apenas pedido administrativo de restituição, em razão do pagamento indevido.

d) Cabe pedido judicial de repetição de indébito, desde que a empresa comprove ter assumido o referido encargo, sem tê-lo transferido a terceiro.

8. (VII Exame de Ordem Unificado – FGV) A Lei X, promulgada em 20 de outubro de 2008, determinou a majoração do ISS. Já a Lei Y, promulgada em 16 de novembro de 2009, reduziu o ICMS de serviços de telecomunicação. Por fim, o Decreto Z, de 8 de dezembro de 2007, elevou o IOF para compras no exterior. Diante dessas hipóteses, é correto afirmar que

a) o ISS poderá ser cobrado somente quando decorridos 90 dias da publicação da Lei X, ao passo que os novos valores do ICMS e do IOF poderão ser cobrados a partir da publicação dos diplomas legais que os implementaram.

b) todos os impostos mencionados no enunciado somente poderão ser cobrados no exercício financeiro seguinte à publicação do diploma legal que os alterou por força do princípio da anterioridade.

c) na hipótese do enunciado, tanto o ISS como o ICMS estão sujeitos ao princípio da anterioridade nonagesimal, considerada garantia individual do contribuinte cuja violação causa o vício da inconstitucionalidade.

d) o IOF, imposto de cunho nitidamente extrafiscal, em relação ao princípio da anterioridade, está sujeito apenas à anterioridade nonagesimal, o que significa que bastam 90 dias da publicação do decreto que alterou sua alíquota para que possa ser cobrado.

9. (OAB/Nacional 2007.II) Suponha que a Bite Serviços de Informática Ltda. preste serviços no Brasil e no exterior e, como tal, seja contribuinte do ISS. A propósito dessa situação hipotética e considerando a disciplina normativa do ISS, assinale a opção correta.[7]

a) A Bite Serviços de Informática Ltda. está desobrigada de recolher o ISS quanto aos serviços iniciados no exterior do país.

b) São contribuintes do ISS a Bite Serviços de Informática Ltda. bem como seus diretores e sócios-gerentes.

c) O ISS não incide sobre a exportação dos serviços da Bite Serviços de Informática Ltda. para países estrangeiros.

d) Os empregados da Bite Serviços de Informática Ltda. Devem recolher o ISS.

10. (OAB/Nacional 2007.III) Assinale a opção correta no que se refere aos impostos de competência dos municípios.

a) Um município que institui lei estabelecendo alíquotas progressivas para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) em razão do valor do imóvel e, também, alíquotas diversas de acordo com o uso do imóvel, contraria dispositivo constitucional que, tendo como parâmetro o uso do bem imóvel, veda o estabelecimento de alíquotas diversas para o IPTU.

b) Considere-se um ato de compra e venda de bem imóvel localizado no DF, sendo o comprador domiciliado em Goiânia – GO e o vendedor, em Imperatriz – MA. Nesse caso, será devido ao DF o imposto sobre transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bem imóvel.

c) Compete à lei ordinária fixar as alíquotas mínimas do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), e à lei complementar, fixar as alíquotas máximas.

d) Considere-se que certo município edite lei excluindo o ISS sobre exportações de serviços para países da América Latina. Nesse caso, a lei municipal contraria o texto constitucional, pois apenas a Constituição Federal pode dispor acerca da exclusão da incidência do ISS sobre a exportação de serviços.

11. (IX Exame de Ordem Unificado – FGV) Concessionária de veículos se insurge contra aumento da alíquota do IPI sobre automóveis nacionais e, antes mesmo da ocorrência do lançamento do tributo em questão, ajuíza ação declaratória e efetua o depósito judicial do montante do valor tributado que considera devido. Após cinco anos e oito meses, ocorre o trânsito em julgado da decisão judicial proferida em favor da Fazenda Pública, a qual entende como devido o IPI integral. Considerando que a Fazenda Pública não adotou qualquer providência quanto ao lançamento do imposto devido durante o trâmite da ação judicial, tem-se que

a) o IPI é devido e coincide com o valor depositado.

b) o IPI é devido no valor cobrado pela Fazenda Pública.

c) o IPI não é devido, uma vez que ocorreu a prescrição.

d) o IPI não é devido, em razão da decadência.

12. (OAB/Nacional 2008.I) Carlos, proprietário de uma loja de máquinas fotográficas, está decidido a deixar de vender o produto e passar a oferecer serviços de assistência técnica a equipamentos fotográficos. Nessa situação, caso Carlos, de fato, passe a oferecer somente esse novo serviço, ele deixará de pagar

a) ICMS e passará a pagar ISS.

b) IPI e passará a pagar ICMS.

c) IPI e passará a pagar ISS.

d) imposto de renda sobre o lucro real e passará a pagar o imposto sobre o lucro presumido.

13. (VIII Exame de Ordem Unificado – FGV) Mário inscreveu-se no programa de incentivo à aposentadoria 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.

14. (OAB/MG Abril/2008) Segundo a legislação tributária de Minas Gerais, a alíquota do ICMS (Imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços), nas operações realizadas dentro do Estado de Minas Gerais, é de 25% (vinte e cinco por cento) em relações às seguintes mercadorias, dentre outras: cigarros e produtos de tabacaria, perfumes, cosméticos e produtos de toucador. Em relação a outras mercadorias, dentre elas arroz, feijão, fubá de milho, farinha de milho, farinha de mandioca, leite in natura, a alíquota do mesmo imposto, para as operações realizadas em território mineiro, é de 12% (doze por cento). Em relação a esta situação, é CORRETO afirmar que:[8]

a) a adoção destas alíquotas progressivas viola a Constituição Federal, na medida em que a progressividade somente poderia ser aplicada ao Imposto de Renda, ao Imposto Predial e Territorial Urbano e ao Imposto Territorial Rural.

b) a adoção destas alíquotas viola o princípio da isonomia tributária, haja vista a expressa proibição constitucional de se fazer distinção em razão da origem ou do destino das mercadorias comercializadas.

c) a adoção destas alíquotas é compatível com o princípio da isonomia tributária, uma vez que se mostra clara a intenção de estimular a produção agrícola e pecuária no Estado de Minas Gerais, utilizando-se o ICMS com função extrafiscal.

d) a adoção destas alíquotas é compatível com a Constituição Federal, porque atende ao princípio da seletividade, tendo em vista o caráter essencial daqueles produtos tributados à alíquota de 12% (doze por cento).

15. (OAB/MG Abril/2008) Em relação à competência tributária dos Municípios é CORRETO afirmar:[9]

a) a possibilidade de se criar imposto predial e territorial urbano, o qual poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel, além de variar suas alíquotas de acordo com a localização e o uso do imóvel.

b) a possibilidade de se criar o imposto sobre serviços de qualquer natureza, inclusive serviços de comunicação, desde que o Estado em que se localize o Município não tenha instituído o Imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de comunicação (ICMS).

c) a impossibilidade de criar contribuições previdenciárias para o custeio do regime próprio de previdência dos servidores municipais, substituída que foi esta competência pela atribuição da competência para criar contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.[10]

d) a impossibilidade de criar imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por acessão física.

16. (OAB/MG Agosto/2008) Quanto ao ISSQN, é CORRETO afirmar:

a) A lista de serviços anexa à Lei Complementar é exemplificativa, podendo ser acrescentados outros serviços, ainda que esses não se enquadrem no conceito constitucional de serviço.

b) As sociedades de advogados recolhem o ISSQN com base em um valor fixo, calculado por profissional.

c) A base de cálculo do ISSQN é o preço líquido do serviço, descontados os custos e despesas inerentes à prestação dos serviços.

d) A Constituição da República estabelece que a alíquota máxima do ISSQN seja de 10%.

17. (OAB/MG Agosto/2008) Quanto ao Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e relativas a títulos e valores mobiliários é CORRETO afirmar:[11]

a) Trata-se de um imposto de competência dos Municípios.

b) Tem fins eminentemente fiscais.

c) Nas operações de crédito, a imposto incide sobre o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros.

d) Nas operações de seguro, a base de cálculo é o valor do prêmio, deduzido da comissão paga ao corretor.

18. (OAB Nacional 2009 – II) Assinale a opção correta a respeito do ITCMD.

a) O ITCMD é estabelecido com base na alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.[12]

b) Compete ao Senado Federal fixar as alíquotas mínimas e máximas do ITCMD.[13]

c) Incidirá ITCMD sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante.[14]

d) A cobrança de ITCMD relativamente aos bens móveis e imóveis competirá ao estado onde se processar o inventário.[15]

19. (OAB Nacional 2009 – II) Acerca do ICMS, assinale a opção correta.

a) O ICMS não poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias.[16]

b) Não caberá cobrança de ICMS quando houver mercadoria importada do exterior.[17]

c) O ICMS incide sobre os serviços de comunicação.[18]

d) O ICMS, de competência de estado da Federação, incidirá sobre a prestação de serviço de transporte, ainda que o ônibus coletivo urbano não circule além do limite de um de seus municípios.[19]

GABARITO: As respostas destes testes encontram-se no final do livro.

[1] Recentemente, entretanto, o STF decidiu, ainda que em cautelar (ADI 4.389/DF MC), que “o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.”

[2] Estude o art. 32 do CTN, inclusive seus parágrafos.

[3] Isso é progressividade.

[4] Isso é universalidade.

[5] Essa é a finalidade da progressividade.

[6] Isso é generalidade.

[7] Ver art. 2º da LC 116/2003 e art. 156, § 3º, II, da CF.

[8] Ver art. 155, § 2º, III, da CF.

[9] Ver art. 156 da CF.

[10] Ver art. 149, § 1º, da CF, estudado no Cap. 1.

[11] Ver art. 64 do CTN.

[12] Súmula 112/STF.

[13] Somente as alíquotas máximas – art. 155, § 1º, IV, da CF.

[14] Os honorários são pagos pela prestação de serviços. Não há transmissão *causa mortis* ou doação.

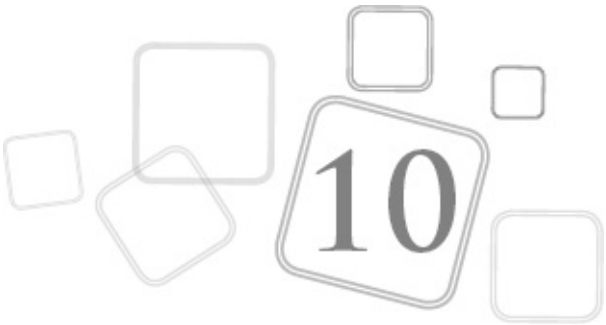
[15] O imposto relativo a bens imóveis será sempre devido ao Estado (ou DF) em que se localize – art. 155, § 1º, I, da CF.

[16] Art. 155, § 2º, III, da CF.

[17] Art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF.

[18] Art. 155, II, da CF.

[19] Os Estados tributam apenas o transporte intermunicipal e interestadual – art. 155, II, da CF. O transporte dentro dos limites municipais é tributado pelo respectivo município.



ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

10.1 INTRODUÇÃO

Administração tributária é locução que costuma ser usada para indicar uma das faces da administração pública. Aquela que se refere à fiscalização e à arrecadação dos tributos.

CF – 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 art. 37, XXII, da Constituição, acima transcrito, eleva a administração tributária a atividade essencial do Estado, prevendo recursos prioritários, atuação integrada dos diversos entes federados, inclusive com compartilhamento de informações e cadastros.

O texto constitucional traz, inclusive, a possibilidade de vinculação de receitas de impostos para tal finalidade (CF, art. 167, IV).

O Senado Federal tem competência para avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios (art. 52, XV, da CF).

10.2 A FISCALIZAÇÃO

A legislação tributária tem autonomia para regular a atividade fiscalizatória da administração tributária, não tendo aplicação, em face dela, quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos etc., ou da obrigação de seus detentores exibi-los, na forma do art. 195 do CTN.

O início da fiscalização será documentado em um dos livros fiscais exibidos, ou em documento separado, caso em que será entregue cópia autenticada ao fiscalizado.

O art. 197 do CTN lista as pessoas e entidades que são obrigadas a prestar todas as informações de que disponham (de interesse para a fiscalização) com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, mediante intimação escrita, salvo previsão legal de sigilo profissional ou de ministério:

- os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
- os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- as empresas de administração de bens;
- os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
- os inventariantes;
- os síndicos, comissários e liquidatários;
- quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

À Fazenda Pública impõe-se sigilo acerca das informações obtidas em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e estado de seus negócios ou atividades. O art. 198 do CTN apresenta as exceções, em seus parágrafos, em especial: i) requisição judicial e ii) solicitação de autoridade administrativa para investigação do sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

Neste segundo caso, a informação sigilosa tramitará em processo regularmente instaurado, com entrega pessoal à autoridade solicitante.

O art. 199 do CTN prevê o auxílio mútuo na fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma da lei ou convênio. Vai de acordo com o teor do inciso XXII, *in fine*, do art. 37 da CF.

Os fiscais, em suas atividades, poderão requisitar o auxílio policial quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção (art. 120 do CTN).

10.3 DÍVIDA ATIVA E CERTIDÕES

Esgotado o prazo para o pagamento do tributo, sem o respectivo recolhimento, o débito será registrado pela repartição competente.

CTN – Art. 201. 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. Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Trata-se da **inscrição em dívida ativa,** que gera presunção de certeza e liquidez com relação ao crédito do fisco, tendo o efeito de prova pré-constituída.

Esta presunção de liquidez e certeza é relativa, podendo ser ilidida pelo interessado (sujeito passivo ou terceiro) por prova inequívoca.

A fluência de juros de mora não afasta a presunção de liquidez do crédito. Na verdade, a falta de indicação do valor exato de juros e outros acréscimos (correção monetária, por exemplo) não prejudica a inscrição (ou a certidão correspondente), desde que aponte os elementos necessários para o seu cálculo (qual o percentual de juros, qual índice de correção monetária aplicável, quais encargos são devidos etc.).

Por exemplo, é possível inscrever em dívida ativa um débito de IPVA de R$ 100,00 (cem reais), indicando-se que a correção monetária se dá pelo IPCA, sendo os juros pelo atraso de 1%ao mês e tendo acréscimo de honorários advocatícios de 10%; embora o valor total não esteja expresso, é facilmente calculado a partir dos dados constantes na inscrição (e na certidão correspondente), o que não prejudica sua liquidez e certeza.

CTN – Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

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 a 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.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

A partir da inscrição em dívida ativa é extraída a correspondente certidão (Certidão da Dívida Ativa – CDA), que é título executivo extrajudicial.

Com o lançamento tributário, a obrigação torna-se exigível, mas é apenas com a inscrição em dívida ativa que a fazenda pública pode executar judicialmente o devedor por meio da CDA.

A omissão ou o erro quanto aos requisitos previstos no art. 202 do CTN são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança relacionado, mas tal nulidade pode ser sanada até a decisão de primeira instância, com a substituição da certidão da dívida ativa, devolvendo-se o prazo para a defesa, que somente versará sobre a parte modificada.

Interessante conhecermos o teor da Súmula 392/STJ, esclarecendo que a sentença a que se refere o art. 202 do CTN é a dos embargos à execução e, principalmente, que a modificação do sujeito passivo da execução não permite a substituição ou a emenda da CDA (é preciso, nesse caso, realizar novo lançamento e iniciar outra execução, desde que o prazo decadencial não tenha se esgotado):

STJ, Súmula 392. 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.

Muitas vezes a lei exige certidão negativa de débitos tributários para prova da quitação de tributos. É o caso da legislação que rege as contratações pela administração pública (Lei 8.666/93).

O interessado solicitará tal certidão por requerimento elaborado nos termos do art. 205 do CTN. A certidão deverá ser expedida no prazo de 10 dias a contar da data da entrada do requerimento na repartição.

Há casos em que a certidão expedida será positiva, devido à existência de

débito, mas poderá ter efeitos de certidão negativa (certidão positiva com efeitos de negativa), em caso de créditos não vencidos, créditos em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou créditos cuja exigibilidade esteja suspensa.

Assim, mesmo que o sujeito tenha um débito tributário perante o fisco, poderá conseguir uma certidão positiva com efeitos de negativa se, por exemplo, impugnar administrativamente o lançamento (recurso administrativo tempestivo), garantir a execução fiscal por meio de penhora de bens, depósito ou fiança bancária, ou obtiver uma liminar deferida pelo Judiciário.

Tem sido aceita, para fins de emissão da certidão positiva com efeito de negativa, a realização do depósito integral e em dinheiro no bojo de ações cautelares intentadas após o final do processo administrativo (quando o crédito não mais está suspenso) e antes do início da execução (quando ainda não é possível garantir o crédito pela penhora).

Por outro lado, o simples ajuizamento de ações ordinárias (declaratórias e anulatórias), ações cautelares, mandados de segurança, a interposição de recursos ou apresentação de exceção de pré-executividade em sede de execução fiscal, nada disso suspende a exigibilidade do crédito tributário ou dá ensejo à emissão da certidão positiva com efeitos de negativa.

Para que seja possível a emissão dessa certidão, é necessária liminar ou tutela antecipada deferida judicialmente, depósito integral do valor cobrado, outra modalidade de suspensão do crédito, ou ainda a garantia da execução na forma da lei.

No caso de prática de ato indispensável para evitar a caducidade (perda) de direito, fica dispensada a prova de quitação de tributos ou o seu suprimento, respondendo, porém, todos os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator (CTN, art. 207).

Por fim, o funcionário que expedir certidão com erro contra a Fazenda Pública, dolosamente ou fraudulentamente, responde pessoalmente pelo crédito tributário e pelos juros de mora (CTN, art. 208), sem prejuízo de eventual sanção criminal ou funcional.

10.4 QUESTÕES

1. (OAB/SP 136.º) De acordo com a legislação tributária que dispõe a respeito do processo administrativo fiscal, o procedimento fiscal tem início

a) com a apreensão de mercadorias, documentos ou livros.[1]

b) apenas com a lavratura do auto de infração.[2]

c) trinta dias após o despacho aduaneiro de mercadoria importada.

d) no momento em que decidir o fiscal de tributos, a seu livre arbítrio.

2. (OAB/CESPE 2006.II) Considere que, em razão de inadimplemento de obrigação tributária, relativa ao recolhimento do ICMS, tenham sido promovidas a inscrição em dívida ativa e o posterior aforamento de execução fiscal contra LM Livraria Ltda. A propósito dessas considerações e observadas as normas atinentes à administração tributária, assinale a opção correta.

a) A lei determina que seja promovida a notificação do sujeito passivo acerca da inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

b) A certidão de dívida ativa regularmente lavrada contra LM Livraria Ltda. constitui título executivo extrajudicial e goza de presunção *iuris et de iure* de liquidez e certeza.

c) Não constitui vício da certidão de dívida ativa a ausência de menção expressa quanto ao valor dos juros de mora e demais encargos, desde que conste a maneira de calculá-los.

d) O pagamento de parte do débito tributário de LM Livraria Ltda. consubstanciado em certidão de dívida ativa afeta a liquidez da referida certidão.

3. (OAB 2011.3 – FGV) A empresa ABC ingressou com medida judicial destinada a questionar a incidência da contribuição social sobre o lucro. Em sede de exame liminar, o juiz concedeu a medida liminar para que a empresa não recolhesse a contribuição. Durante a vigência da medida judicial, a Receita Federal iniciou procedimento de fiscalização visando à cobrança da contribuição social sobre o lucro não recolhida naquele período. Com base no relatado acima, assinale a alternativa correta.

a) A Receita Federal não pode lavrar auto de infração, em virtude da liminar concedida na medida judicial em questão.

b) A Receita Federal pode lavrar auto de infração, mas somente com a exigibilidade suspensa para prevenir a decadência.

c) A empresa ABC, diante da abertura do procedimento de fiscalização, pode solicitar ao juiz nova medida liminar, a fim de que determine o encerramento de tal procedimento.

d) A Receita Federal pode lavrar auto de infração, já que a medida liminar possui caráter provisório.

GABARITO: As respostas destes testes encontram-se no final do livro.

[1] A alternativa “a” é a melhor, por exclusão das outras, que são inviáveis. Na verdade, qualquer ato objetivo da administração tributária voltado à apuração e à cobrança de tributos (ou multas) devidos pelo fiscalizado configura o início da fiscalização (veja, por exemplo, o art. 138, parágrafo único, do CTN, que trata da denúncia espontânea – Cap. 7). Não é, necessariamente, pela apreensão de livros e mercadorias que se inicial a fiscalização (pode ser a simples notificação para que o contribuinte preste informações, por exemplo).

[2] A lavratura do auto normalmente ocorre ao final da fiscalização.



INTRODUÇÃO ÀS AÇÕES TRIBUTÁRIAS

11.1 AÇÃO DECLARATÓRIA NEGATIVA

Caso o contribuinte queira se opor à exigência do fisco antes do lançamento tributário, pode pleitear a declaração judicial da inexistência do vínculo obrigacional por meio da ação declaratória de inexistência da obrigação tributária (também conhecida por ação declaratória de inexistência de débito tributário, de dívida fiscal ou de obrigação tributária). Note-se que, pelas circunstâncias do caso concreto, supõe-se que o fisco entenderá que o fato gerador ocorreu e promoverá o lançamento tributário, que é ato vinculado.

Repetimos: esta ação é cabível antes da constituição do crédito tributário por meio do lançamento.

Trata-se de ação de rito ordinário, que busca tornar certa a inexistência da obrigação tributária, impedindo a constituição do crédito tributário por meio do lançamento e, por consequência, impedindo a inscrição do débito na dívida ativa e sua execução.

Importante salientar que somente o provimento do pedido impede o fisco de cobrar o tributo. Apenas a propositura da ação não tem esse condão (CPC, art. 585, VII, e § 1.º).

Dito de outra forma, o simples fato de o interessado ingressar com a ação declaratória não impede que o fisco lance o tributo e, em caso de inadimplência,

inscreva-o em dívida ativa e realize a execução judicial.

Caso o contribuinte queira precaver-se contra a cobrança do tributo, antes da decisão da ação declaratória, é necessário conseguir tutela antecipada, liminar em ação cautelar ou valer-se de outra modalidade de suspensão do crédito tributário (depósito do valor integral e em dinheiro, por exemplo).

Lembremos que a antecipação de tutela ou a liminar não impedem o lançamento pelo fisco, mas apenas a cobrança do crédito tributário pelo fisco. Na verdade, o prazo decadencial não se interrompe e, caso a Fazenda Pública não constitua o crédito tempestivamente, extingue-se o direito correspondente. Com o lançamento, o crédito fica desde então com a exigibilidade suspensa, por conta da decisão judicial liminar ou antecipatória.

11.2 AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL

A ação anulatória do lançamento tributário, também conhecida por ação anulatória do débito fiscal, serve para o contribuinte opor-se à pretensão do fisco que já constituiu o crédito tributário por meio do lançamento e irá, certamente, inscrevê-lo na dívida ativa e executá-lo, em caso de não pagamento (a atividade é vinculada).

Para que fique claro: antes do lançamento, cabe a ação declaratória; após a constituição do crédito, cabe a ação anulatória. Embora o Judiciário nem sempre seja restritivo quanto a essa distinção, é bom fixar este entendimento para fins de exame da OAB.

Somente a decisão que defere o pedido da anulatória impede o fisco de inscrever o débito na dívida ativa e exigi-lo judicialmente. A simples propositura da ação anulatória não suspende o crédito tributário, não impedindo a inscrição do débito na dívida ativa e a execução (CPC, art. 585, VII e § 1.º).

Caso o contribuinte queira suspender a exigibilidade do crédito, pode valer-se de uma liminar em ação cautelar, pedir antecipação de tutela ou ainda depositar o montante integral do crédito (o depósito deve ser integral e em dinheiro – Súmula STJ 112). O depósito, no entanto, não é pressuposto da ação anulatória (Súmula TFR 247).

Em princípio, caso o fisco tenha dado início à execução judicial do débito, a impugnação adequada é por meio de embargos à execução (desde que garantido o juízo). Esse é o entendimento normalmente adotado nos exames da OAB e em concursos. Entretanto, o Judiciário tem sido flexível quanto à aceitação da

anulatória (que não tem, por si só, efeito suspensivo) em casos em que não há penhora ou em que o devedor perdeu o prazo para os embargos.

Finalmente, ao ingressar em juízo, o contribuinte renuncia à discussão administrativa. Assim, a ação judicial prejudica o processo administrativo, que deve ser extinto sem julgamento de mérito, desde que tenham o mesmo objeto.

11.3 AÇÃO CAUTELAR

Caso o contribuinte discuta a exigência fiscal por meio de ação ordinária (declaratória negativa ou anulatória), pode valer-se de ação cautelar para suspender a exigibilidade do crédito tributário e, com isso, impedir a cobrança imediata pelo fisco.

As ações cautelares ou preventivas buscam providências urgentes e provisórias do Juízo, para assegurar os efeitos buscados pela ação principal, cujo pedido ficaria prejudicado pela demora. Em rápida análise do caso, da aparência do bom direito e do perigo na demora, o juiz decide.

É possível o pedido de liminar em ação cautelar.

11.4 MANDADO DE SEGURANÇA

O contribuinte que se vir ameaçado por ato ilegal ou de abuso de poder, por parte de autoridade fiscal, pode valer-se do mandado de segurança, previsto constitucionalmente.

CF – Art. 5.º (...)

(...)

LXIX – conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;

(...)

O mandado de segurança pressupõe direito líquido e certo, ou seja, aquele cuja existência independe de maior dilação probatória e cuja extensão seja determinada. O impetrante comprova o direito de plano, documentalmente. Assim, não cabe em mandado de segurança a produção de quaisquer outras espécies de prova (testemunhal ou pericial, por exemplo).

O mandado de segurança é impetrado contra a autoridade coatora, no prazo de 120 dias do ato impugnado. É possível o mandado de segurança preventivo, havendo justo receio de que o ato ilegal ou abusivo venha a ocorrer.

É importante notar que o mandado de segurança substitui a ação declaratória (antes do lançamento) e a ação anulatória (após o lançamento), **exceto** quando já passados 120 dias do lançamento (muitas vezes auto de infração) ou quando é necessária a produção de provas.

Em caso de relevância dos fundamentos do pedido e perigo na demora da decisão, pode ser concedida medida liminar com efeitos imediatos, inclusive antes da oitiva da autoridade impetrada, que, desde logo, se submete à decisão interlocutória.

A certeza da autuação ou do lançamento de ofício (ato vinculado, CTN, art. 142, parágrafo único) e a certeza de inscrição na dívida ativa (com os efeitos lesivos, impeditivos da extração de certidão negativa de débitos, o que pode, por exemplo, impedir a participação do contribuinte em licitações) com consequente execução fiscal (penhora de bens do contribuinte etc.) são razões suscitadas como fundamento para o pedido de liminar. Importante salientar que apenas a interposição do mandado de segurança, sem a concessão de liminar, não suspende o crédito tributário, não impedindo a inscrição do débito na dívida ativa e a execução (CPC, art. 585, VII e § 1.º).

Intimada, a autoridade coatora tem 10 dias para prestar as informações solicitadas pelo Juízo. O órgão de representação judicial da pessoa jurídica interessada deve ser cientificado para, querendo, ingressar no feito.

Em caso de a liminar concedida implicar em perigo ao interesse público, a pessoa jurídica de direito público pode requerer a suspensão de sua execução ao presidente do tribunal competente para analisar o recurso da decisão.

É preciso indicar um ato coator concreto, mesmo que futuro, não sendo possível mandado de segurança contra lei em tese (Súmula STF 266). Por outro lado, controvérsia sobre matéria de direito não impede concessão de mandado de segurança (Súmula STF 625).

Cabe mandado de segurança para declarar o direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ), mas não para convalidar a compensação já realizada (Súmula 460/STJ). Ou seja, cabe antes da compensação, para garanti-la, mas não depois da compensação, para ratificá-la.

É importante lembrar, entretanto, que a compensação não pode ser eferida por liminar (Súmula 212/STJ), nem realizada antes do trânsito em julgado da sentença que reconhece o crédito em favor do sujeito passivo (art. 170-A do

CTN).

Mais recentemente, o STJ tem entendido que a sentença do mandado de segurança, que declara o direito à compensação, permite que o impetrante execute o crédito (mesmo tendo natureza declaratória!). Ou seja, o interessado, em vez de compensar, pode cobrar o montante, que será pago pela fazenda por meio de precatório (o que equipara a sentença do MS à sentença da repetição do indébito (Súmula 461/STJ combinada com a Súmula 213/STJ) – ver EDcl no AgRg no AgRg no Ag 1.399.296/RS-STJ.

11.5 EXECUÇÃO FISCAL E EMBARGOS DE DEVEDOR

Caso o sujeito passivo não pague o tributo no prazo assinalado, cabe ao sujeito ativo executar o débito judicialmente.

A **execução fiscal** segue um procedimento específico, determinado pela Lei 6.830/80. O executado, não concordando com a exigência, pode opor-se à execução por meio de **embargos de devedor,** após segurar o juízo.

Importante lembrar que o crédito tributário prefere a qualquer outro, ressalvados os decorrentes da legislação do trabalho e de acidentes trabalhistas (CTN, art. 186), embora haja atualmente regras específicas para o caso de falências, como vimos anteriormente (parágrafo único do art. 186 do CTN). A cobrança judicial do crédito tributário não está sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamento (CTN, art. 187 e art. 29 da Lei 6.830/80). O concurso de preferências somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público (1.º União e autarquias, 2.º Estados, Distrito Federal, Territórios e autarquias, conjuntamente e *pro rata*, e 3.º Municípios e autarquias, conjuntamente e *pro rata*).

Ademais, a competência para processar e julgar a execução fiscal exclui a de qualquer outro juízo, inclusive o da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário (Lei 6.830/80, art. 5.º).

O título executivo é a certidão da dívida ativa – CDA (vimos ao estudarmos a Administração Tributária). A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico.

A CDA pode ser emendada ou substituída até a decisão de primeira instância, devolvendo-se o prazo para embargos (art. 2.º, § 8.º, da Lei 6.830/80). Por exemplo, caso o fisco cometa um erro no momento da inscrição do débito em

dívida ativa, ou mesmo na extração da certidão correspondente (CDA), equivocando-se quanto ao valor do débito, poderá corrigi-lo (desde que o erro possa ser sanado por simples cálculo aritmético). Caso a execução esteja em curso, bastará substituir ou corrigir (emendar) a CDA original pela correta, caso o juiz ainda não tenha sentenciado. De qualquer forma, é importante repetir: o prazo para defesa (embargos de devedor) é devolvido.

Pode ocorrer, no entanto, de o erro não ter ocorrido simplesmente no momento da inscrição em dívida ativa ou na extração da certidão. No caso desse erro mais grave, cometido antes da inscrição, ou seja, durante o lançamento tributário ou no processo administrativo subsequente (erro na identificação do sujeito passivo, falta de notificação do lançamento, erro quanto ao próprio tributo lançado etc.), não será possível corrigir ou substituir a CDA (ver Súmula STJ 392). Esses casos de erros graves exigem o cancelamento da inscrição em dívida ativa e a realização de um novo lançamento (se não houver ocorrido a decadência).

Se a inscrição for cancelada antes da decisão de primeira instância, a execução será extinta, sem qualquer ônus para as partes (art. 26), o que não se estende a eventuais embargos (Súmula STJ 153). Apesar do texto legal, o Judiciário entende que cabem honorários em favor do executado no caso de extinção, desde que já tenha sido citado.

O executado é citado para pagar a dívida em **cinco dias,** ou nomear bens a penhora. O mesmo despacho do juiz determina a penhora ou arresto (na ordem do art. 11), além de seu registro e avaliação dos bens. A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades (Súmula STJ 414).

O Judiciário tem sido favorável à penhora preferencial, por meio eletrônico (penhora *on line*), de contas bancárias e aplicações financeiras, que se equiparam a dinheiro (art. 185-A do CTN c/c os arts. 655, I, e 655-A do CPC).

O executado pode, a par de pagar ou oferecer bens à penhora (seus ou de terceiros), garantir a execução oferecendo fiança bancária.

A qualquer momento, o juiz deferirá o pedido do executado de substituir a penhora por depósito em dinheiro ou fiança, e o do fisco de substituir os bens penhorados por outros, independentemente da ordem do art. 11.

Nas execuções contra empresas, o fisco poderá pedir o redirecionamento contra o responsável tributário (sócio, administrador etc. – art. 135 do CTN). Se o nome do responsável constar da CDA, cabe ao executado ilidir o redirecionamento (há presunção de certeza e liquidez contra ele); mas se o nome não constar da certidão, o fisco é que deverá comprovar a responsabilidade

tributária.

O executado oferecerá embargos no prazo de **30 dias** contados: i) do depósito; ii) da juntada da prova da fiança bancária; ou iii) da intimação da penhora (art. 16).

Atualmente, os embargos não suspendem automaticamente a execução. O juiz concederá esse efeito apenas quando requerido pelo devedor e houver (i) relevância da argumentação, (ii) risco de grave dano de difícil ou incerta reparação e (iii) garantia integral do juízo (art. 739-A do CPC).

Excepcionalmente, admite-se a exceção de pré-executividade, que é defesa do executado sem garantia da execução (sem penhora, depósito ou fiança). Cabível apenas nos casos de matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória (Súmula STJ 393). Bom lembrar que a prescrição pode ser conhecida de ofício pelo juiz (Súmula 409/STJ), de modo que pode, também, ser suscitada na exceção de pré-executividade.

Em regra, entretanto, é pelos embargos que o executado se defende, alegando toda a matéria útil à sua defesa, requerendo provas e juntando aos autos os documentos e rol de testemunhas (até três, podendo ser até seis, a critério do juiz).

Não se admite reconvenção ou compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimento, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

A Fazenda será intimada dos embargos para impugná-los no prazo de 30 dias. A não impugnação dos embargos pela Fazenda não significa revelia, não desonerando o embargante da necessidade de comprovar suas alegações.

Como já dito, o STJ tem aceitado a propositura de ação anulatória, mesmo após o início da execução fiscal, permitindo a defesa de devedores mesmo sem a penhora ou após o prazo para os embargos.

O sócio-gerente, ao ser citado em nome próprio, deve apresentar embargos de devedor, e nunca embargos de terceiro (Súmula TFR 184).

A alienação dos bens penhorados se dará por leilão. No entanto, a Fazenda poderá adjudicá-los (ficar com os bens penhorados): i) antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos; ii) findo o leilão, se não houver licitante, pelo preço da avaliação ou, havendo licitantes, com preferência, em igualdade de condições, com a melhor oferta, no prazo de 30 dias.

Antes da lavratura do auto de adjudicação, o executado pode remir a execução

(resgatar os bens penhorados), depositando o total do valor devido. O cônjuge, o descendente ou o ascendente do executado podem também remir os bens depositando o valor do lance vencedor.

Todas as intimações ao representante da Fazenda se dão pessoalmente.

O Judiciário vem entendendo que ocorre prescrição intercorrente se, durante o processo de execução tributária, não se localizam bens penhoráveis. Em tal hipótese, o processo fica suspenso por um ano. Após este prazo anual, passa a correr o prazo de cinco anos de prescrição intercorrente, findo o qual (sem a localização de bens), extingue-se o crédito tributário (Súmula STJ 314).

É possível o reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente, desde que a Fazenda Pública seja previamente intimada, para que tenha a oportunidade de impugnar o entendimento (art. 40, § 4.º, da Lei 6.830/1980).

11.6 CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO

O art. 164 do CTN determina que a importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: i) de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; ii) de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; ou iii) de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

Trata-se de remédio processual para o caso em que o contribuinte não se opõe ao pagamento do tributo, apenas quer fazê-lo da maneira que lhe parece correta ou sem o risco de pagar ao sujeito errado. Por essa razão, nos termos do § 1.o do art. 164 do CTN, o valor consignado somente pode ser aquele que o consignante se propõe a pagar, e não o eventualmente exigido pelo fisco.

A extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, VIII, do CTN, somente ocorre quando há julgamento procedente da consignação, e o valor consignado é convertido em renda. Em caso de improcedência, total ou parcial, o crédito será cobrado acrescido de juros de mora e penalidades cabíveis.

A regulação processual da consignação em pagamento é dada pelo art. 890 e seguintes do CPC.

11.7 REPETIÇÃO DE INDÉBITO

A pessoa que paga valores a maior, a título de tributo, tem direito à restituição da diferença, independentemente da modalidade do pagamento. Diferentemente do que ocorre no direito privado, não há necessidade de comprovação de erro no pagamento, nem prévio protesto.

A repetição de indébito tributário é prevista pelo art. 165 e seguintes do CTN.

No caso dos tributos cujo encargo é repassado adiante, dentro da cadeia mercantil de fornecimento e consumo (conhecidos como tributos indiretos – IPI e ICMS, por exemplo), somente pode repetir o indébito quem provar ter assumido o ônus econômico ou quem tenha sido expressamente autorizado por aquele que suportou o encargo.

A ação de repetição de indébito é ordinária condenatória, com prazo prescricional de cinco anos contados da extinção do crédito tributário ou da decisão administrativa ou judicial definitiva, no caso do art. 165, III, do CTN.

No entanto, caso o pedido de restituição seja formulado administrativamente, e o fisco indefira-o, o prazo para ação judicial contra essa decisão é de apenas dois anos (art. 169 do CTN). O prazo prescricional é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, pela metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

11.8 RECURSO: AGRAVO

O recurso cabível contra decisões interlocutórias, ou seja, aquelas anteriores à decisão final, é o agravo, conforme os arts. 522 e 527 do CPC.

O agravo será **retido nos autos,** salvo quando se tratar de decisão suscetível de causar à parte lesão grave e de difícil reparação, bem como nos casos de inadmissão da apelação e nos relativos aos efeitos em que a apelação é recebida, quando será admitida a sua interposição por instrumento.

A intenção do legislador federal foi restringir o uso do agravo como recurso apresentado imediatamente ao Tribunal *ad quem.*

Em direito tributário, utiliza-se muito o **agravo de instrumento** contra decisão do juiz que denega a liminar em mandado de segurança ou a antecipação de tutela nas ações ordinárias (agravo interposto junto ao Tribunal *ad quem* contra a decisão do juízo *a quo).*

O agravo é dirigido diretamente ao Tribunal competente para decidir o recurso (juízo *ad quem*).

No caso de denegação de liminar, pede-se, em regra, ao relator a quem o recurso seja distribuído, seja deferida **antecipação de tutela,** conseguindo-se a liminar denegada em primeira instância (art. 527, III, do CPC). O peticionário procura demonstrar a **verossimilhança da alegação** e o **fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação** (art. 273 do CPC).

Os arts. 524 e 525 do CPC elencam os requisitos da petição de agravo e os elementos que deverão instruí-la.

11.9 RECURSO: APELAÇÃO

Cabe apelação contra a sentença, que é a decisão final de primeira instância (CPC, art. 513).

A apelação é interposta perante o juiz de primeira instância (juízo *a quo),* que declarará os efeitos em que a recebe (em regra *devolutivo* e *suspensivo*), dará vista ao apelado, analisará os pressupostos de admissibilidade e encaminhará os autos ao tribunal *ad quem.* As razões da apelação são dirigidas ao tribunal que, de fato, julgará o recurso.

A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada (efeito devolutivo – CPC, art. 515), que poderá apreciar e julgar todas as questões suscitadas e discutidas no processo (CPC, art. 515, § 1.º).

11.10 QUESTÕES

1. (IX Exame de Ordem Unificado – FGV) 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 do lançamento fiscal.

2. (OAB/Nacional 2007.II) A fazenda pública municipal ajuizou execução fiscal contra a MN Consultoria e Serviços Ltda., pelo não recolhimento, na forma e prazos devidos, do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). A executada foi citada para pagar a dívida com juros e multa de mora e encargos indicados na certidão de dívida ativa ou

para garantir a execução. Tendo como referência inicial a situação hipotética acima, assinale a opção correta acerca das normas atinentes à execução fiscal.

a) A MN Consultoria e Serviços Ltda. não poderá apresentar reconvenção nos autos da execução fiscal proposta em seu desfavor.[1]

b) A lei veda que a petição inicial e a certidão de dívida ativa constituam um único documento.[2]

c) A certidão de dívida ativa poderá ser emendada até decisão proferida em recurso especial.[3]

d) O despacho do juiz que deferir a petição inicial determinará o arresto dos bens da MN Consultoria e Serviços Ltda., caso a dívida não seja paga, nem garantida a execução, por depósito ou fiança.[4]

3. (OAB/MG Abril/2008) Em relação ao processo de execução fiscal, é CORRETO afirmar que:[5]

a) a ação de execução fiscal deve ser proposta no prazo de cinco anos, contado a partir da inscrição do crédito em dívida ativa.

b) ao devedor não se assegura a possibilidade de nomear bens à penhora, mas apenas de pagar, ou efetuar depósito em dinheiro ou ainda oferecer fiança bancária.

c) ao devedor se assegura a possibilidade de substituir a penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária.

d) não se admite a correção de vício formal do título executivo, após o ajuizamento de embargos do devedor.

4. (OAB Nacional 2009 – II) Assinale a opção correta com referência à cobrança judicial da dívida ativa da fazenda pública.

a) A execução fiscal pode ser promovida contra o devedor, mas não contra o fiador.[6]

b) Em situação excepcional, a penhora poderá recair sobre estabelecimento empresarial.[7]

c) A dívida ativa da fazenda pública não abrange os juros de mora.[8]

d) A indicação, pelo executado, de bem imóvel à penhora prescinde de consentimento expresso do respectivo cônjuge.[9]

5. (OAB 2011.3 – FGV) Determinado contribuinte, devedor de tributo, obtém o seu parcelamento e vem efetuando o pagamento conforme deferido. Apesar disso, sofre processo de execução fiscal para a cobrança do referido tributo. Nos embargos de devedor, o contribuinte poderá alegar

a) a carência da execução fiscal, em face da novação da dívida, que teria perdido a sua natureza tributária pelo seu parcelamento.

b) a improcedência da execução fiscal, por iliquidez do título exequendo, pelo fato de que parte da dívida já foi paga.

c) o reconhecimento do direito apenas parcial à execução fiscal, por parte do Fisco, em face da existência de saldo devedor do parcelamento.

d) a carência da execução fiscal em face da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

GABARITO: As respostas destes testes encontram-se no final do livro.

1 Ver art. 16, § 3.º, da Lei 6.830/1980.

2 Ver art. 6.º, § 2.º, da Lei 6.830/1980.

3 Ver art. 2.º, § 8.º, da Lei 6.830/1980.

4 Ver art. 8.º da Lei 6.830/1980.

5 Ver art. 15, I, da Lei 6.830/1980.

6 Art. 4.º, II, da Lei 6.830/1980.

7 Art. 184 do CTN e art. 11, § 1.º, da Lei 6.830/1980.

8 Art. 201 do CTN e art. Art. 2.º, § 2.º, da Lei 6.830/1980.

9 Art. 9.º, § 1.º, da Lei 6.830/1980.



CRIMES TRIBUTÁRIOS

12.1 INTRODUÇÃO

A legislação brasileira tem tipificado criminalmente diversas condutas lesivas ao fisco.

Não é objetivo deste nosso estudo aprofundarmo-nos na questão. No entanto, interessa ressaltar algumas peculiaridades atinentes aos chamados crimes tipicamente tributários.

Em primeiro lugar, considerando a natureza do direito penal, os agentes apenados serão sempre pessoas naturais, nunca pessoas jurídicas, não havendo exceção a esta regra no âmbito dos crimes relacionados à tributação.

Nos termos do art. 11 da Lei 8.137/90, "quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade". Assim, os administradores (diretores, sócios-gerentes etc.) podem ser responsabilizados criminalmente com relação aos ilícitos relativos à tributação das empresas.

Note-se que determinados crimes tributários são materiais, ou seja, o resultado exterior à ação do agente é relevante para a configuração do ilícito penal. Em especial, referimo-nos ao art. 1.º da Lei 8.137/90.

No caso desses crimes, em que o não recolhimento do tributo é essencial para a tipificação penal, o STF fixou o entendimento quanto à necessidade de se

aguardar a decisão definitiva no âmbito administrativo, antes de se aferir a responsabilidade criminal (durante o processo administrativo, a prescrição criminal fica suspensa). Ver a Súmula Vinculante STF 24.

Ou seja, para que se configure o crime de "suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante conduta de falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável" (Lei 8.137/90, art. 1.º, III), por exemplo, é preciso aguardar a decisão final da autoridade administrativa que efetivamente reconheça a existência do crédito tributário inadimplido.

Outro aspecto relevante é que a legislação penal busca promover o pagamento de tributos, em prejuízo da persecução criminal, prevendo:

- extinção da pretensão punitiva com relação aos crimes definidos pela Lei 8.137/90, pelo pagamento do crédito antes da denúncia criminal (Lei 9.249/95);
- extinção da pretensão punitiva pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do crédito, antes do início da ação fiscal, no caso do crime de apropriação indébita previdenciária e pela denúncia espontânea feita antes do início da ação fiscal, mesmo sem pagamento do crédito, no caso do crime de sonegação de contribuição previdenciária (§ 2.º do art. 168-A e § 1.º do art. 337-A do CP);
- suspensão da pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes dos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90 e dos crimes previdenciários, e a extinção da punibilidade no caso de total pagamento do débito, no caso de ingresso, antes da denúncia criminal, nos programas de refinanciamento de débitos fiscais promovidos pela União (Refis), Estados, DF e Municípios (Lei 9.964/2000).

Finalmente, destacamos que a Lei 10.684/2003 (art. 9.º) ampliou vastamente o afastamento da pretensão punitiva, prevendo a suspensão e a extinção de crimes tributários previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990 e arts. 168-A e 337-A do CP, sem fazer qualquer referência ao momento da denúncia criminal.

12.2 TABELAS PRÁTICAS

Apresentamos, a seguir, tabelas práticas com os crimes tipicamente tributários.

Destacamos algumas categorias relevantes, como os crimes que se configuram pela apropriação indébita (por exemplo, a fonte pagadora retém o tributo, mas não o repassa ao fisco), pela evasão fiscal mediante meios fraudulentos (como o não pagamento de tributo mediante emissão de nota fiscal falsa) além dos crimes praticados por funcionários públicos.

Crimes tipicamente tributários praticados por particulares

Nome	Tipo	Pena	Legislação
Supressão ou redução de tributo ou contribuição social e qualquer acessório	Suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante conduta de omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.	Reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.	Lei 8.137/90, art. 1.º, I.
	Suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante conduta de fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.		Lei 8.137/90, art. 1.º, II.
	Suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante conduta de falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.		Lei 8.137/90, art. 1.º, III.
	Suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social, e qualquer acessório mediante conduta de elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.		Lei 8.137/90, art. 1.º, IV.
	Suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social, e qualquer		

	acessório mediante conduta de negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de dez dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração.		Lei 8.137/90, art. 1.º, V e parágrafo único.
Declaração falsa ou omissão de declaração	Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.	Detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.	Lei 8.137/90, art. 2.º, I.
Não pagamento de tributo descontado ou cobrado	Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.		Lei 8.137/90, art. 2.º, II.
Exigência de pagamento ou recebimento	Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal.		Lei 8.137/90, art. 2.º, III.
Não aplicação	Deixar de aplicar, ou aplicar em		

ou aplicação irregular de incentivos ou parcelas de imposto	desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento.		Lei 8.137/90, art. 2.º, IV.
Utilização ou divulgação de programa que permita dupla contabilidade	Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.		Lei 8.137/90, art. 2.º, V.
Apropriação indébita previdenciária	Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional.	Reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.	Art. 168-A, I a III, do CP conforme Lei 9.983/2000.
	Deixar de recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público.		
	Deixar de recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços.		
	Deixar de pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela		

	previdência social.		
Contrabando ou descaminho	Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. Equivale: comercializar tais bens ou sem documentação fiscal ou com documentação falsa. Ver dispositivo legal. **Obs.:** Crime de natureza tipicamente tributária é o **descaminho,** que é a entrada ou saída de mercadoria não proibida, apenas que sem o pagamento dos tributos devidos e sem atendimento à legislação aduaneira.	Reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos. Se por avião, em dobro.	Art. 334 do CP
Sonegação de contribuição	Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante a conduta de omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária aos segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços.		
	Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante a conduta de deixar de	Reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco)	Art. 337-A do CP conforme Lei

previdenciária	lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços.	anos, e multa.	9.983/2000.
	Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante a conduta de omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias.		

Crimes tipicamente tributários praticados por funcionários públicos			
Nome	**Tipo**	**Pena**	**Legislação**
Extravio de livros e documentos	Extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social.	Reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.	Lei 8.137/90, art. 3.º, I.
Concussão e corrupção passiva	Exigir *(concussão),* solicitar ou receber *(corrupção passiva),* para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar		Lei 8.137/90, art. 3.º, II.

tributária	promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.		
Advocacia administrativa tributária	Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.	Reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.	Lei 8.137/90, art. 3.º, III.
Inserção de dados falsos em sistema de informações	Inserir ou facilitar, o funcionário autorizado, a inserção de dados falsos, alterar ou excluir indevidamente dados corretos nos sistemas informatizados ou bancos de dados da Administração Pública com o fim de obter vantagem indevida para si ou para outrem ou para causar dano.	Reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.	Art. 313-A do CP conforme Lei 9.983/2000.
Modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações	Modificar ou alterar, o funcionário, sistema de informações ou programa de informática sem autorização ou solicitação de autoridade competente.	Detenção, de 3 (três) meses a 2 (dois) anos, e multa.	Art. 313-B do CP conforme Lei 9.983/2000.
Facilitação de contrabando ou descaminho	Facilitar, com infração de dever funcional, a prática de contrabando ou descaminho. Ver observação feita para o crime de contrabando e descaminho.	Reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.	Art. 318 do CP.

12.3 QUESTÕES

1. (OAB/SP 132º) Assinale a alternativa correta.

a) O não recolhimento da contribuição devida pela empresa ao INSS e calculada sobre a folha de salários – quota patronal – implica crime de apropriação indébita e pode levar os Diretores a serem processados criminalmente.

b) O não recolhimento de contribuição ao INSS, retida mensalmente pela empresa, dos seus empregados, implica crime de apropriação indébita e pode levar os Diretores da empresa a serem processados criminalmente.

c) O não recolhimento da contribuição ao INSS pela empresa, tanto no que se refere à folha de pagamento – quota patronal – como dos valores retidos dos empregados, implica crime de apropriação indébita e pode levar os Diretores da empresa a serem processados criminalmente.

d) Jamais os Diretores da empresa serão processados criminalmente, mesmo que não recolham a contribuição da empresa devida ao INSS sobre a sua folha de pagamento dos empregados – quota patronal – ou retida dos empregados, se a empresa não tiver recursos financeiros para pagar.

GABARITO: As respostas destes testes encontram-se no final do livro.

GABARITO

1. Tributo – Definição e espécies

1 – C	2 – B
3 – A	4 – B
5 – D	6 – D
7 – D	8 – D
9 – C	10 – C
11 – C	12 – D
13 – B	

2. Competência tributária

1 – D	2 – B
3 – A	4 – D
5 – D	6 – C

7 – C	8 – B
9 – D	10 – B
11 – C	12 – A
13 – A	

3. Princípios da tributação e imunidades

1 – A	2 – D
3 – C	4 – D
5 – D	6 – D
7 – A	8 – D
9 – C	10 – C
11 – D	12 – D
13 – B	14 – B
15 – A	16 – A
17 – C	18 – D

4. Legislação tributária – fontes

1 – A	2 – D
3 – B	4 – C
5 – A	

5. Vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação

1 – D	2 – D
3 – B	4 – B

6. Obrigação, fato gerador, crédito e lançamento

1 – D	2 – D
3 – A	4 – C
5 – A	6 – C
7 – C	8 – C
9 – C	10 – B
11 – A	12 – B

13 – D	14 – C

7. Sujeição passiva

1 – B	2 – B
3 – A	4 – C
5 – A	6 – D
7 – B	8 – A
9 – D	10 – D
11 – A	12 – B
13 – A	

8. Suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário

1 – C	2 – D
3 – B	4 – C
5 – B	6 – A
7 – C	8 – B

9 – C	10 – C
11 – C	12 – A
13 – D	14 – A
15 – A	16 – D
17 – A	

9. Impostos em espécie

1 – A	2 – A
3 – B	4 – D
5 – B	6 – D
7 – D	8 – A
9 – C	10 – B
11 – A	12 – A
13 – C	14 – D
15 – A	16 – B
17 – C	18 – A

19 – C	

10. Administração tributária

1 – A	2 – C
3 – B	

11. Introdução às ações tributárias

1 – B	2 – A
3 – C	4 – B
5 – D	

12. Crimes tributários

1 – B