**Direito Tributário**

**Unidade 6 – A obrigação tributária**

**Apresentação**

O Direito Tributário engloba o ramo do Direito Público e possui caráter obrigacional, uma vez que o particular se sujeita, respeitados os limites constitucionais, à vontade do Estado quanto à imposição de tributos.

A relação obrigacional estabelecida em lei é dotada de diversos elementos que a compõem, que vão desde a necessária previsão abstrata da situação passível de tributação até o lançamento tributário.

A obrigação tributária, assunto desta unidade, é um dos temas mais relevantes para o Direito Tributário por configurar a gênese de toda a relação do pagamento de tributos.

**Objetivo da unidade**

Compreender os mecanismos de incidência tributária, como ocorre a materialização do tributo e sua forma de aplicação.

**Objetivo de aprendizagem**

Entender como ocorre a materialização do tributo e sua forma de aplicação.

# 6.1 Fato jurídico e fato gerador

A relação jurídico-tributária é marcada pela imposição da vontade do Estado ante a vontade do particular, ou seja, o Estado impõe ao particular o tributo caso ele eventualmente exerça algum ato sujeito a tributação.

Antes de falarmos a respeito da composição da obrigação tributária (fato jurídico e fato gerador, sujeitos ativos e passivos e base de cálculo e alíquota), precisamos compreender com mais profundidade a questão da existência, aplicação e legalidade da obrigação tributária geral. Sendo assim, iniciamos pela obrigação tributária e pelo fato jurídico.

### 6.1.1 Obrigação tributária e fato jurídico

Podemos dizer que a obrigação tributária é uma relação obrigacional de natureza pública que retira seus pressupostos de validade primeiro da Constituição Federal de 1988 para depois suprir-se das demais normas de Direito, como o Código Tributário Nacional (CTN) e legislações esparsas. No Brasil, a obrigação tributária precisa ser antecedida por lei, não podendo a administração pública requerer algum pagamento sem permissão legal.

Apesar de termos apontado a relação jurídico-tributária, esta não se caracteriza por uma simples imposição da obrigação, pois existem mecanismos que controlam o próprio ímpeto de tributação do Estado. Um dos mecanismos de limitação que atende ao princípio da legalidade é a chamada “hipótese de incidência”, que é a previsão abstrata eleita pelo legislador como fato gerador da relação jurídico-tributária.

A relação jurídico-tributária se desenrola por meio de uma sucessão lógica e cronológica de acontecimentos. O ponto de partida é a chamada “hipótese de incidência tributária”, que indica uma situação prevista em abstrato, na lei, que constituirá o ato/fato/evento que, se praticado pelo sujeito passivo, irá deflagrar a relação jurídico-tributária, que unirá o credor ao devedor do tributo (e vice-versa). A relação jurídico-tributária nasce, então, do encontro da hipótese de incidência com uma determinada conduta (nexo causal que irá gerar consequências), o fato gerador (MAZZA, 2018).

No âmbito do Direito Tributário, quando determinada conduta se amolda à referida hipótese, o tributo deverá ser pago. Assim que acontece o encontro entre a hipótese e a ação, dizemos que houve o fato gerador. Assim, por exemplo, no caso do Imposto de Renda, se determinada pessoa auferir renda, nasce para esta o dever de pagar o imposto correspondente, o IR, conforme ilustra a Figura 6.1:

Figura 6.1 – A obrigação tributária do Imposto de Renda

Fonte: Elaborada pelo autor (2019).

Em resumo, o nascimento da obrigação terá lugar quando o contribuinte praticar um fato descrito em lei como sujeito a tributação. Diante do exposto, vemos que a obrigação tributária nada mais é do que uma relação jurídica entre o cidadão e o governo, consubstanciando-se, ainda, em uma relação entre um credor – a administração pública –, que ocupa a posição de sujeito ativo, e o sujeito passivo, que é o devedor. E mais: essa relação cria uma espécie de obrigação de dar e receber. Ou seja, existe uma obrigação principal, a qual obriga o credor a cobrar o contribuinte, e uma obrigação acessória, descrita como o dever ou não de realizar um pagamento ou ação. O não pagamento de tributos acarreta consequências legais.

Vamos estudar as obrigações principal e acessória mais detalhadamente?

### 6.1.2 Obrigação tributária principal e obrigação acessória

As obrigações tributárias, conforme determina o art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN), são de dois tipos: obrigações principais e obrigações acessórias.

**Obrigação tributária principal** é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador previsto em lei, tendo por objeto o pagamento do tributo ou a penalidade pecuniária, e que se extingue juntamente com os créditos dela decorrentes. Como o objeto da obrigação principal envolve sempre o dever de pagar, no Direito Tributário a multa é a obrigação principal.

Já a **obrigação acessória**, também conhecida como “dever tributário instrumental”, ao contrário, tem por objeto prestações positivas ou negativas, ou seja, obrigações de fazer ou não fazer, previstas na legislação tributária, instituídas no interesse da arrecadação e da fiscalização tributárias. Exemplos de obrigações acessórias: emitir nota, elaborar declaração do Imposto de Renda, manter livros fiscais.

**INÍCIO DO ATENÇÃO**

De acordo com o art. 96 do CTN, 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.

A obrigação tributária acessória pode ter previsão em: atos administrativos (decretos), tratados internacionais, normas complementares (atos normativos, decisões de órgãos do fisco, convênios e práticas reiteradas da autoridade ou costumes).

**FIM DO ATENÇÃO**

É interessante registrar que a obrigação acessória, se descumprida, converte-se em principal para fins de cobrança da penalidade pecuniária (art. 113, § 3º, do CTN).

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

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

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966)

Em resumo, a obrigação tributária principal terá como objeto (I) o pagamento de um tributo ou (II) uma penalidade pecuniária, enquanto a obrigação acessória terá por objeto obrigações distintas de pagamento, podendo ser, por exemplo, deveres instrumentais, como a emissão de notas, a realização de declarações ou a manutenção de livros fiscais, cujo descumprimento pode levar à sua conversão em obrigação principal.

No Quadro 6.1, exemplificamos a questão da obrigação tributária detalhadamente. Acompanhe.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Obrigação tributária | Obrigação tributária principal | Obrigação tributária acessória |
| Dever de fazer de um contribuinte.  Sempre atende à função da lei. | É o dever de pagar um tributo ou uma penalidade pecuniária (multa em dinheiro).  Surge com a ocorrência do fato gerador. | Por força de lei. Obrigação de fazer ou não fazer ou de permitir que alguma ação seja feita pelo fisco.  Exemplo: circulação de mercadoria com emissão de notas fiscais, que devem recolher ICMS. |

Quadro 6.1 – A obrigação tributária

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Por fim, se no Direito Civil vigora a lógica de que “o acessório segue o principal”, o mesmo raciocínio não é aplicável às obrigações tributárias, uma vez que a existência da obrigação tributária acessória independe da principal.

Como exemplo, temos o caso das imunidades e isenções tributárias, em que contribuintes imunes ou isentos permanecem obrigados a cumprir obrigações acessórias, na medida em que estas servem como meio de comprovar o direito de fruição do benefício. É o que ocorre na venda de livros, uma vez que, embora a operação seja imune ao recolhimento de ICMS, a livraria é obrigada a emitir nota fiscal (obrigação acessória). Portanto, no Direito Tributário, o acessório não segue necessariamente o principal.

**OBJETO DE APRENDIZAGEM CÍRCULO**

**As obrigações tributárias principal e acessória**

Uma imagem contendo mesa, interior

Descrição gerada automaticamente

**Obrigação tributária principal** **=** dar, pagar.

Uma imagem contendo balança, dispositivo, mesa, céu

Descrição gerada automaticamente

Tem cunho pecuniário.



**Obrigação tributária acessória =** obrigação de fazer ou não fazer.

Uma imagem contendo sentado, homem, pessoa, mesa

Descrição gerada automaticamente

Não tem cunho pecuniário.

### 6.1.3 Especificidades do fato jurídico e fato gerador

Após compreendermos as questões gerais sobre a obrigação tributária e suas especificidades, partimos aqui para o entendimento do que sejam o fato jurídico e o fato gerador. Agora, precisamos compreender o exato momento da ocorrência e interpretar esses fatos geradores.

O Código Tributário Nacional determina duas formas de identificação do momento de ocorrência dos fatos geradores, dividindo-os em situações de fato e em situações jurídicas.

As **situações de fato** se atrelam aos fatos geradores que não se relacionam com outros ramos jurídicos, partindo-se de premissas exclusivas do Direito Tributário, que deverá disciplinar inteiramente seus efeitos. Nesses casos, o CTN considera que o fato gerador ocorre desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

Como exemplo, podemos citar as contribuições de melhoria, que se originam da realização de obras públicas que levem à valorização imobiliária. A existência dessa obra não acarretará diretamente implicações em outros ramos jurídicos que não na seara tributária.

A doutrina também aponta os impostos incidentes sobre o comércio internacional (impostos de importação e exportação), pois também não estariam atrelados a outras matérias jurídicas.

Já as **situações jurídicas** se desenvolveriam a partir de implicações oriundas de outros ramos jurídicos. Seus efeitos no mundo tributário dependem de elementos estruturados em outras competências, apenas incidindo quando aquele disciplinamento determinar.

O fato gerador, de acordo com Harada (2017), gera a obrigação de pagar tributos, sendo ainda uma mera hipótese de incidência de uma norma. Um ótimo exemplo de fator gerador é a questão do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), haja vista que a mera propriedade, posse ou domínio útil do bem gera um fato que permite ao Estado cobrar o tributo.

Outros tributos implicam a participação de outros ramos do Direito, como o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), que depende de registro em cartório, conforme previsto no Direito Civil.

Sistematizando, quando falamos em **situações de fato**, não haverá repercussão em outros ramos jurídicos além do tributário, devendo a lei específica do tributo prever todas as disciplinas de sua aplicação, como no caso das contribuições de melhoria e dos impostos de importação e exportação (II e IE).

Por outro lado, quando falamos em **situações jurídicas**, a incidência tributária depende da repercussão em outros ramos jurídicos para plena aplicação. Não trará previsão isolada, pois a conceituação de seus institutos será feita em outro ramo jurídico, como acontece com as propriedades imobiliárias, cuja definição para transmissão da propriedade imobiliária para fins de ITBI será realizada pelo Direito Civil.

No que tange à periodicidade, o fato gerador pode ser instantâneo, periódico ou continuado. No caso do **fato gerador instantâneo**, este se dá em um momento delimitado do tempo, em que a prática de um simples ato já faz nascer a obrigação tributária. O **fato gerador periódico** é aquele que ocorre de modo diferido, com a ocorrência da obrigação tributária justificada somente ao final dos eventos. O **fato gerador continuado** tem base em eventos sujeitos que acontecem de maneira contínua, sem, contudo, possuir um marco em que se encerra.

O fato gerador pode ser definido como a ocorrência concreta da situação prevista em lei para que o indivíduo se torne sujeito passivo da relação tributária.

# 6.2 Os sujeitos ativos e passivos

Quem são os sujeitos da relação jurídico-tributária? É uma pergunta que precisa ser compreendida para que a resposta seja adequada. No ramo do Direito Tributário, existem os sujeitos ativo (credor tributário) e passivo (devedor do tributo).

Quando pensamos em sujeitos, temos em mente a relação jurídica gerada com a questão tributária, com os sujeitos cotidianos sempre fazendo acordos e negócios, convenções sociais ou jurídicas. Com o governo e os tributos não é diferente, pois existe a relação entre os sujeitos pagadores e os recebedores de impostos.

A hipótese de incidência é dividida didaticamente nos aspectos temporal (quando ocorre o fato gerador), territorial (onde ocorre o fato gerador), material (qual é o fato imponível), quantitativo (extensão da ocorrência do fato imponível) e pessoal (quais são os sujeitos da obrigação).

O aspecto pessoal estabelece quem são os dois polos da obrigação tributária, isto é, o credor e o devedor do tributo. O polo ativo é ocupado pelo credor tributário, denominado também de “fisco”. Em regra, será uma das entidades federativas: União (Receita Federal), estados (secretarias de finanças), Distrito Federal ou municípios (secretarias de finanças).

Assim, o sujeito ativo da relação tributária se conceitua como a pessoa jurídica de direito público com titularidade para exigir o cumprimento da obrigação dessa natureza.

No caso do sujeito passivo, a definição não é tão simples. Contribuinte é o devedor que tem relação direta e pessoal com a situação que constitui o fato gerador do tributo.

Alguns autores diferenciam contribuinte de fato e contribuinte de direito. Contribuinte de direito – ou direto – é quem recolhe o tributo, ou seja, a pessoa que está legalmente obrigada, perante o fisco, a efetuar o pagamento (exemplo: o lojista, no caso do ICMS incidente sobre a mercadoria vendida em seu estabelecimento). Já o contribuinte de fato – ou indireto – sofre a diminuição patrimonial decorrente do pagamento (exemplo: o consumidor final, que sofreu o repasse do ICMS, pago pelo lojista, contribuinte de direito, embutido no valor da mercadoria).

A distinção entre contribuintes de direito e de fato é mais econômica do que tributária. Além disso, ela não se torna visível em todos os tributos, uma vez que, na maioria dos casos, a mesma pessoa que paga o tributo para o fisco é quem sofre as consequências econômicas do pagamento. É o que ocorre nos chamados tributos diretos, nos quais existe uma coincidência entre contribuinte de direito e de fato, como no Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

**OBJETO DE APRENDIZAGEM SANFONA**

**Sujeitos na obrigação tributária**

**Sujeito ativo:**

- cobra o imposto previsto em lei;

- pessoa jurídica de direito público com titularidade para exigir o cumprimento da obrigação dessa natureza.

**Sujeito passivo = contribuinte:**

- pagador do imposto devido;

- qualquer pessoa que pague o imposto;

- é o devedor que tem relação direta e pessoal com a situação que constitui o fato gerador do tributo.

Por outro lado, tributos indiretos são aqueles pagos por uma pessoa (contribuinte de direito), mas suportados economicamente por outra (contribuinte de fato), devido ao repasse do encargo financeiro no custo do produto, mercadoria ou serviço, como acontece com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Serviços (ISS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Responsável ou sujeito passivo indireto é o nome dado à pessoa que, não revestindo a condição de contribuinte, tenha obrigação de recolher tributos decorrentes de expressa disposição legal. Exemplo: o empregador é responsável tributário pela retenção na fonte do Imposto de Renda devido pelo empregado.

# 6.3 A base de cálculo e a alíquota

Antes de tratarmos sobre as especificidades da base de cálculo e as alíquotas aplicadas na obrigação tributária, precisamos compreender a questão do que é o crédito tributário e o lançamento, assim como as modalidades de lançamento tributário, pois somente permeando esses conceitos podemos desenvolver a correta compreensão acerca da alíquota e da base de cálculo.

É importante destacar que a alíquota terá efeito direto no valor do imposto a ser pago e, quanto maior a alíquota, mais dinheiro sai do bolso do contribuinte. Dessa forma, se a alíquota for maior, o imposto cobrado pelo Estado também será maior. A questão mais importante aqui é o fato de a alíquota ser determinada pelo governo de acordo com as necessidades fiscais.

### 6.3.1 Crédito tributário

Começamos a destrinchar a questão da base de cálculo e da alíquota na obrigação tributária por meio do crédito tributário.

Podemos dizer que o crédito tributário é o direito do Estado de cobrar da pessoa física ou jurídica um tributo devido. Esse crédito deriva de uma relação jurídica determinada em lei, nascendo a partir do fato gerador. Ou seja, após a ocorrência do fato gerador, o Estado cobra do contribuinte um valor do imposto. Aí, nasce o crédito tributário, que o poder público poderá, por exemplo, utilizar para planejar seu orçamento público.

Nesse turno, o crédito tributário pode ser definido como um vínculo obrigatório que permite ao Estado (sujeito ativo) exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento de um tributo ou de uma penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

Você se lembra das definições de obrigação tributária principal e acessória? Pois, então, esses conceitos vão se encaixado em uma sucessão, como apontado no início desta unidade.

Para ser exigível, o crédito tributário deve ser objeto de lançamento pela autoridade tributária, o que veremos a seguir.

### 6.3.2 Lançamento

De acordo com o que estipula o CTN, o crédito tributário existe em decorrência da obrigação principal, mas também corresponde ao valor que será pago em caráter de tributo.

Uma parcela da doutrina afirma que o crédito tributário nasce com a existência da obrigação tributária e, portanto, no momento da prática do fato gerador ele já poderia ser cogitado. Entretanto, esse parece não ser o entendimento consagrado pela legislação nacional.

Com efeito, o Código Tributário Nacional adota o lançamento tributáriocomo procedimento administrativo necessário para a constituição do crédito tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL, 1966)

Com a leitura do art. 142 do CTN, é possível perceber que a autoridade administrativa tem a competência de constituir o crédito tributário pelo lançamento, deixando claro que a nossa legislação separa a obrigação tributária do crédito tributário.

No momento em que o contribuinte pratica o fato gerador do tributo, surge a concretização da obrigação tributária respectiva, mas ainda não há o efetivo crédito tributário, que aparece com o posterior lançamento (SABBAG, 2014). O crédito tributário surge, então, com o lançamento.

O dispositivo citado também prevê que o lançamento tributário será utilizado como mecanismo para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, quando meramente declarará a obrigação tributária surgida no momento anterior.

**OBJETO DE APRENDIZAGEM SANFONA**

**O lançamento tributário**

**Tem o papel de:**

apenas formalizar a ocorrência das obrigações legais externadas no mundo real.

**Não pode:**

se prestar a criar a obrigação tributária ou o dever de pagar o tributo.

É preciso pontuar que o lançamento tributário **não se presta a criar**a obrigação tributária ou o dever de pagar o tributo. A função do lançamento é apenas formalizara ocorrência das obrigações legais externadas no mundo real. Essa separação entre os conceitos de crédito e obrigação tributária pode ser percebida, ainda, na redação do CTN:

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem. (BRASIL, 1966)

Ainda que ocorram situações que afetem a existência do crédito tributário, a obrigação tributária permanecerá inalterada, pois a relação com o fisco já está regularmente declarada. A obrigação antecede o crédito e não seria modificada pela alteração deste último.

A título de exemplo, imagine a concessão do benefício da isenção, modalidade de exclusão do crédito tributário. Ainda que não aconteça o recolhimento do tributo, é inegável a ocorrência do fato gerador originado de obrigações tributárias.

Valendo-se da previsão legal, o lançamentotributário será 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, se for o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim, dentro da previsão legal, temos que o lançamento é procedimento administrativo por se tratar de apenas um único **ato administrativo**com etapas preparatórias (verificar o fato gerador, a matéria tributável, calcular etc.), com a finalidade de pontuar a ocorrência do fato gerador, procedimento responsável pela declaração da anterior obrigação.

A autoridade administrativa deverá descrever com precisão o fato gerador praticado pelo sujeito passivo já no início de sua atividade, sob pena de desencadear uma série de atos indevidos ou eivados de nulidade.

Por fim, é no lançamento que será determinada a matéria tributável e calculado o montante do tributo devido, etapa em que a autoridade fiscal deve verificar na lei quais aspectos são aplicáveis àquele sujeito passivo (hipótese de incidência, fato gerador, alíquotas, base de cálculo) e, em seguida, com esses dados em mãos, proceder ao cálculo do tributo devido.

Nesses atos concatenados, será realizada a identificação do sujeito passivo e, no momento do lançamento, a autoridade administrativa deve verificar quem seria o sujeito passivo daquela obrigação realizada (entre contribuintes ou responsáveis tributários). É aqui também que pode ser proposta a aplicação da penalidade cabível, porque, conforme verificamos, o lançamento tributário é responsável pela constituição de todo o crédito tributário. Este, por sua vez, equivale não apenas ao tributo, mas também à penalidade pecuniária (SABBAG, 2014).

Desse modo, no momento do lançamento, a autoridade administrativa também deve verificar a existência de multas tributárias, incluindo-lhes nesse procedimento. A realização desse lançamento caberá privativamente a uma autoridade administrativa fiscal. Essa competência privativa deve ser encarada como exclusiva, não sendo possível delegar suas atribuições.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional não determina quem seriam essas autoridades, delegando aos respectivos entes tributantes o poder de, por meio de leis próprias, eleger agentes específicos para o exercício das competências tributárias.

Dessa forma, cada lançamento tributário é da alçada de uma determinada autoridade administrativa fiscal designada por lei. Não há crédito tributário antes da apreciação dessa autoridade.

Uma vez designada a autoridade administrativa responsável, sua atividade deve ser realizada de maneira vinculada e obrigatória, sob pena de responder funcionalmente.

A atividade de cobrança é uma tarefa **plenamente vinculada**, o que significa que os agentes do fisco não devem atuar com desvio da lei ou abuso de autoridade, nem mesmo de maneira negligente ou discricionária. O crédito tributário é classificado como **público**e utilizado em benefício de toda a coletividade na consecução de serviços públicos. A autoridade administrativa não pode deixar de recolher os tributos devidos, haja vista que isso causaria prejuízos à estrutura estatal.

Por fim, conforme o art. 141 do Código Tributário Nacional, uma vez constituído o crédito tributário pelo lançamento, ele somente poderá ser modificado ou extinto, bem como ter sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no próprio código. Sua dispensa sem justificativa sofre as sanções cabíveis, com a devida responsabilização do agente.

### 6.3.3 Modalidades de lançamento

O lançamento tributário é composto de algumas modalidades. Somente a lei pode conferir poder à autoridade administrativa para promover o lançamento tributário e cobrar o contribuinte.

Entretanto, essa competência privativa/exclusiva não impede a participação do próprio contribuinte na atividade de lançamento, o qual pode ser um colaborador nessa tarefa.

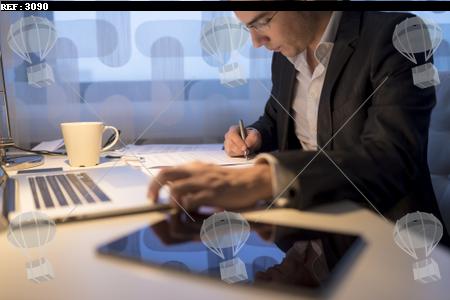
As modalidades de lançamento tributário distinguem-se exatamente pela importância da participação desse sujeito passivo. Clique nas abas e confira!

**OBJETO DE APRENDIZAGEM ABA**

**Lançamentos tributários**



**Lançamento de ofício**: tem apenas participação do fisco. O Estado cobra o tributo automaticamente, sem a participação do contribuinte ou mesmo sua ciência antecipada.



**Lançamento por declaração**: existe a participação conjunta de fisco e contribuinte. A pessoa já sabe que será tributada, por exemplo quando faz sua declaração de Imposto de Renda, e sabe quanto terá de pagar de “carnê do leão”.



**Lançamento por homologação**: o próprio contribuinte participa mais.

### 6.2.4 Lançamento de ofício

O lançamento de ofício, também conhecido como lançamento direto, caracteriza-se pelo fato de todos os atributos do lançamento tributário serem realizados pela própria autoridade administrativa. Explicando melhor, o agente do fisco (normalmente, um auditor) realiza a fiscalização e a verificação do fato gerador, identificando o contribuinte e a matéria tributável, para calcular o montante do tributo e as penalidades cabíveis, entre outras atribuições.

Com base em informações próprias, o fisco realiza todos os elementos do lançamento tributário previstos em nosso Código Tributário Nacional. O sujeito passivo (contribuinte ou responsável) apenas receberá a notificação para pagamento dos valores devidos.

No art. 149 do CTN, encontraremos o rol de matérias afetas ao lançamento de ofício, a saber:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – Quando a lei assim o determine;

II – Quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV – Quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V – Quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI – Quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX – Quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. (BRASIL, 1966)

Veja que a previsão legal dita que o lançamento de ofício seja efetuado de forma original quando a lei adotar esse mecanismo como modalidade para determinado tributo (inciso I) ou como meio de corrigir erros, falsidades, omissões, inexatidões, fraudes, simulações praticadas pelos sujeitos em outras espécies de lançamento (incisos de II a IX).

Como exemplos de tributos originalmente orientados por essa modalidade, podemos citar o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), para os quais os municípios e os estados, respectivamente, realizam unilateralmente a verificação do fato gerador e o cálculo dos valores devidos, sem a participação dos contribuintes.

Ademais, o parágrafo único do art. 149 do CTN determina que o fisco apenas poderá realizar a revisão do lançamento se não ultrapassado o seu prazo decadencial de constituição.

### 6.3.5 Lançamento por declaração e arbitramento

O lançamento por declaração, também denominado de lançamento misto, caracteriza-se pela divisão das atribuições do lançamento tributário entre a Fazenda Pública e o sujeito passivo.

O papel do contribuinte/responsável/terceiro estaria na identificação do fato gerador da tributação e sua declaração ao fisco, para que este último identifique a matéria tributária, calcule o valor do tributo e eventual penalidade, finalizando o lançamento com a notificação do devedor para pagamento.

A nomenclatura “lançamento misto” ajuda na compreensão dessa modalidade, vez que se caracteriza pela atuação mista dos sujeitos ativo e passivo da relação tributária.

Segundo o art. 147 do CTN, o lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de um terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

A título de exemplo, a incidência do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) será realizada com base na declaração da operação e no valor do imóvel pelos sujeitos passivos (comprador ou vendedor), realizando a autoridade administrativa a análise e cálculo do valor devido.

Uma vez realizada a declaração, pelo sujeito passivo ou por um terceiro, só será admitida uma modificação que vise reduzir ou excluir o tributo se ficar comprovado haver algum erro, o que deve ser feito antes de o fisco finalizar o procedimento com a notificação. Se houver erros na declaração, a autoridade administrativa competente para revisão deverá retificá-los de ofício.

Conforme mencionado no começo desta unidade, a doutrina diverge quanto à existência de uma quarta modalidade de lançamento tributário, denominada de “lançamento por arbitramento”. De acordo com o entendimento, essa espécie de tributação acontece quando a autoridade administrativa define valores em decorrência de omissões ou ausência de boa-fé por parte das declarações prestadas pelo contribuinte ou terceiro. Vejamos o que diz o CTN:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (BRASIL, 1966)

Não se trata de punição, mas apenas do dever legal de a autoridade administrativa buscar a verdade no Direito Tributário, procedendo com critérios de fiscalização para se chegar ao correto valor da exação. Os valores não são arbitrários, devendo o agente do fisco tomar as necessárias prudências nessa atividade.

Se durante a investigação for possível a correta identificação dos fatos geradores e valores devidos pelo contribuinte, a autoridade não deverá proceder ao arbitramento, e sim realizar o lançamento de ofício desses valores, insistindo não se tratar de modalidade punitiva.

Portanto, estaríamos diante de um híbrido, aplicando-se previsões do lançamento por declaração (art. 147 do CTN) e de ofício (art. 149 do CTN), inserido legalmente entre essas modalidades (art. 148 do CTN).

Além disso, o sujeito poderá contestar, em processo judicial ou administrativo, o arbitramento eventualmente realizado, garantindo-lhe o direito ao contraditório e à ampla defesa.

### 6.3.6 Lançamento por homologação

O lançamento por homologação, também denominado de “autolançamento”, caracteriza-se pela maior participação do próprio sujeito passivo nas características que envolvem o procedimento de lançamento tributário.

Em termos mais simples, caberá ao próprio contribuinte a tarefa de verificar o cometimento do fato gerador e fazer sua declaração. Depois, deverá proceder ao cálculo do tributo devido e à eventual penalidade, bem como realizar o pagamento antecipado dos valores. Caberá às Fazendas Públicas a posterior verificação e fiscalização daquilo recolhido, com a consequente homologação.

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. (BRASIL, 1966)

Observe que a autoridade administrativa permanece com a competência privativa/exclusiva para realizar o lançamento, pois detém o poder de realizar a correção do pagamento antecipado. O crédito tributário apenas será considerado extinto com a posterior homologação do lançamento, podendo ocorrer das seguintes maneiras:

* por homologação expressa: a Fazenda Pública expressamente realizará, no prazo de cinco anos, a verificação e a homologação dos valores antecipadamente recolhidos. Esse prazo poderá ser modificado apenas por lei complementar;
* por homologação tácita: transcorrido o prazo para homologação sem que a respectiva Fazenda Pública realize essa tarefa expressamente, considera-se que ela esteja tacitamente homologada.

Desse modo, aplicando-se a regra do CTN, ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, o lançamento está homologado e o crédito tributário é extinto de forma tácita.

Entretanto, se o contribuinte atuar de forma dolosa, fraudulenta ou simulada, não haverá a aplicação tácita da homologação, devendo o fisco efetuar o lançamento de ofício (art. 149 do CTN).

Art. 150. [...]

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. (BRASIL, 1966)

Dessa forma, em um primeiro momento, de nada importam os atos anteriormente praticados pelo sujeito passivo ou por um terceiro, e sim a homologação da Fazenda Pública. No entanto, se a verificação do pagamento apurar a existência de saldo devedor, poderá utilizar-se de informações anteriores.

Por fim, cabe mencionar que essa modalidade de lançamento tributário vem ganhando destaque, uma vez que transfere grande parte dos encargos ao próprio contribuinte, desafogando a administração tributária e otimizando a arrecadação. Como exemplos de tributos que se valem desse modelo, podemos citar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS – estadual), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN – municipal) e o Imposto de Renda (IR – federal).

Com o que estudamos até aqui, podemos concluir que a base de cálculo é um montante expresso em valor monetário que serve como base para que se calcule a alíquota. Ou seja, precisamos da base de cálculo para que a alíquota exista. Sem uma base inicial, não haveria controle sobre o quanto poderíamos pagar de tributos.

Um ótimo exemplo é a base de cálculo que utilizamos para calcular o Imposto de Renda da pessoa jurídica. Nesse caso, usa-se o lucro real, o presumido ou o arbitrado, valor que serve como base inicial para que se empregue uma alíquota para o cálculo do imposto. Há, ainda, o exemplo da base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Cofins, que é a receita bruta auferida pela empresa, total sobre o qual é aplicada uma alíquota específica, de acordo com a faixa de enquadramento.

Na Tabela 6.1, é possível visualizarmos, de forma prática e exemplificativa, como a alíquota tem efeito direto sobre o valor do imposto a ser pago pelo cidadão (no caso, sobre a renda de pessoa jurídica). No exemplo hipotético, usaremos as faixas de receita bruta para as empresas, em uma previsão adaptada da atual tabela do Simples Nacional.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Faixas de faturamento | Valor da receita bruta apurada em 12 meses | Percentual da alíquota | Valor a deduzir de imposto |
| 1 | Até R$ 180 mil | 4% | 0 |
| 2 | De R$ 180 a R$ 360 mil | 7,30% | R$ 5.940,00 |
| 3 | De R$ 360 a R$ 720 mil | 9,50% | R$ 13.860,00 |
| 4 | De R$ 720 a R$ 1.800.000 mil | 10,70% | R$ 22.500,00 |
| 5 | De R$ 1.800.000 a R$ 3.600.000 mil | 19% | R$ 87.300,00 |
| 6 | De R$ 3.600.000 a R$ 4.800.000 mil | – | R$ 378.000,00 |

Tabela 6.1 – A obrigação tributária: exemplo de imposto de renda a ser retido

Fonte: Elaborada pelo autor (2019).

Podemos dizer que a alíquota nada mais que um percentual fixo a ser imputado para calcular o valor do tributo devido. Dessa forma, a alíquota é um parâmetro de cálculo que o Estado usa para aumentar ou diminuir os valores de impostos de acordo com a necessidade do país.

## Síntese

Nesta unidade, vimos que o princípio da legalidade cerca todo o Direito Tributário, em todas as nuances, e a sua influência não se estanca somente na criação de tributos, mas também passa pela própria geração da obrigação tributária, limitando os anseios do Estado quanto à imposição da exação.

Estudamos que a obrigação tributária não se limita ao recolhimento de tributos, podendo se referir também à imposição de obrigações não pecuniárias, principais e acessórias, que, conforme analisamos, são independentes entre si.

A hipótese de incidência é a previsão abstrata de um fato ou evento sujeito à tributação; a ocorrência concreta deste é o chamado fato gerador, que faz nascer a obrigação tributária.

Para que a obrigação se torne exigível, ela deve passar pelo processo de lançamento, um ato administrativo vinculado que possui maneiras de processamento a depender da natureza tributária. Existem o lançamento de ofício, por declaração e por homologação, de acordo com a intervenção do Estado.

**INÍCIO DO SAIBA MAIS**

Quando falamos em lançamento tributário, indubitavelmente vem à mente a administração pública, o órgão que tem o poder de cobrar o contribuinte. A relação entre os diferentes personagens da tributação é, porém, bastante complexa: de um lado, o Direito Tributário estipula a regra e, do outro, o poder público, por meio da administração pública, efetiva o mando da lei. Para compreender melhor o assunto, leia o artigo “O lançamento tributário e o ato administrativo nulo”, de Valter Barbosa Correa, professor de Direito da Universidade de São Paulo. Acesse: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/41938/40635> e boa leitura!

**FIM DO SAIBA MAIS**

# Referências

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis a União, estados e municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>.Acesso em: 9 nov. 2019.

HARADA, K. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MAZZA, A. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.