

## **SUMÁRIO**

**I – TRIBUTÁRIO – DEFINIÇÃO**

**II – CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SEGUNDO A DOUTRINA**

**III – ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

**IV – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

**V – CAPACIDADE TRIBUTÁRIA**

**VI – FISCALIDADE, EXTRAFISCALIDADE, PARAFISCALIDADE**

**VII – REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA**

**VIII – FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

**IX – O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**X – IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS**

**XI – FATO GERADOR**

**XII – OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**XIII – SUJEITO ATIVO E PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA**

**XIV – CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**XV – SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**XVI – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**XVII – EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**XVIII – GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**XIX – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**XX – BIBLIOGRAFIA**

## **I - TRIBUTO. DEFINIÇÃO**

CONCEITO de tributo (art. 3º do CTN): trata-se de um conceito positivo – jurídico mutável, conforme o sistema jurídico adotado por cada País. Hoje no Brasil, o seu termo de referência é o dinheiro; mas, no passado, já foi corvéias (serviços) e bens outros (tribo, vinho, tecido etc.). Enfim, trata-se de conceito contingente, ao contrário de outros conceitos lógicos - jurídicos, os quais são necessários, permanentes, universais e transcendentais à própria natureza cultural do Direito. Eis os seus elementos básicos:

- **TODA PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA**: onerosidade expressa em valor econômico = dinheiro # produtos *in natura* ou *in labore*.
- **COMPULSÓRIA**: obrigatoriedade (receita derivada); o que a distingue do preço público, que é voluntário (receita originária de um contrato de direito privado).
- **EM MOEDA OU CUJO VALOR NELA SE PODE EXPRIMIR**: A prestação tributária pode ser satisfeita em dinheiro ou instrumentos representativos (selos, estampilhas, vale postal etc.). Difere, portanto, da „dação em pagamento”, que é forma indireta de adimplemento de uma obrigação v.g., pagamento do tributo com títulos da dívida pública, o que depende de prévia autorização legislativa.<sup>1</sup>
- **QUE NÃO CONSTITUA SANÇÃO DE ATO ILÍCITO**<sup>2</sup>: Os Tributos não se confundem com as penalidades, embora ambos sejam compulsórios e constituam receitas derivadas. As multas visam inibir uma conduta contrária à ordem jurídica (antijurídica).
- **PRESTAÇÃO INSTITUÍDA EM LEI**: Nunca da vontade das partes. Princípio da Legalidade ou da Reserva Legal (Lei formal) ⇒ Princípio da Tipicidade Tributária (conteúdo da : exigência atual de que a lei formal esgote todos os elementos da obrigação tributária para que não sobre espaço algum que possa ser ocupado pela Administração (art. 97 do CTN).<sup>3</sup>
- **ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA**: Pessoal; Temporal; Espacial e Material.<sup>4</sup>
- **COBRADA MEDIANTE ATIVIDADE PLENAMENTE VINCULADA**: ausência de discricionariedade (faculdade ao administrador para apreciar o valor dos motivos e escolher o objeto do ato administrativo).

<sup>1</sup> Hoje, o inciso XI do art. 156 do CTN, acrescido pela Lei Complementar nº 104, restringe a hipótese de dação em pagamento a bens imóveis.

<sup>2</sup> A atividade ilícita não pode ser definida como hipótese de incidência de um tributo; não obstante possa ocorrer a tributação de atividades ilícitas (jogo de bicho); criminosas (drogas); e / ou imorais (prostituição).

<sup>3</sup> Note-se, entretanto que, conforme nos adverte Roque Carrazza, a reserva legal tributária é mais exigente que a própria tipicidade penal, eis que não permite, como o Direito Penal, a utilização de norma penal em branco; nem permite ao Juiz utilizar a discricionariedade para fixar o tributo, tal como ocorre na dosimetria da penal (art. 59 do CP).

<sup>4</sup> Note-se que, enquanto a Base de Cálculo representa a dimensão econômica do aspecto material da h. i.; a Alíquota integra a estrutura da obrigação tributária - mandamento normativo, v.g., “pague „X” ao Estado” - não constituindo, propriamente dito, a h.i.. Mesmo porque, pode haver tributo sem alíquota, tal como ocorre com um imposto fixo.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

Obs: nos termos do disposto no art. 4º do CTN, a natureza jurídica do tributo Independe da denominação formal atribuída ao tributo; ou da destinação legal do produto da arrecadação (matéria de Direito Financeiro). Por outro lado, ela deve ser determinada pela análise do aspecto material de sua hipótese de incidência. Aquele deve ser o constitucional, representado por um verbo e seu complemento. Já a espécie de tributo apura-se analisando sua base imponível, entendida esta como uma medida da materialidade da hipótese de incidência.

Embora o art. 145 enumere apenas três espécies de tributos – impostos, taxas e contribuições de melhoria -, o Supremo tribunal Federal firmou o entendimento de que, a par destas, integram o Sistema tributário Nacional as demais **contribuições** e os **emprestimos compulsórios**. Portanto, frise-se, as diversas espécies tributárias existentes em nosso ordenamento, de acordo com o STF, são as seguintes (RREE 138.284-8), rel. Min. Carlos Velloso; 146.733; ADC-1/DF):

- a) os impostos;
- b) as taxas;
- c) as contribuições de melhoria;
- d) as contribuições do art. 149 da CF; e
- e) os empréstimos compulsórios.

Observa- se que, adotada essa classificação pentapartida, passa a assumir relevância para a própria definição da natureza jurídica das contribuições previstas no art. 149 estar o produto de sua arrecadação afetado a finalidades específicas, como, por exemplo, o custeio da seguridade social ( com base apenas nos fatos geradores dessas contribuições não é possível caracterizá - las como espécie tributária autônoma; não é possível, por exemplo, mediante a só análise de suas hipóteses de incidência, distinguir o Imposto sobre a Renda das Pessoas jurídicas da Contribuição Social sobre o lucro Líquido). No caso do empréstimo compulsório, distingue - se das demais espécies ofato de ser ele tributo restituível e também a destinação do produto de sua arrecadação (da mesma forma, o fato gerador dos empréstimos compulsórios, isoladamente, não os diferencia das demais espécies tributárias; a bem da verdade, sequer existe qualquer referência a potenciais hipóteses de incidência de empréstimos compulsórios na Constituição).

É oportuno notar que esse entendimento do STF, sobre serem cinco as espécies tributárias integrantes de nosso ordenamento, decorrente do delineamento do Sistema Tributário Nacional na CF/ 88, não prejudica a definição de tributo constante do art. 3º do CTN, definição essa considerada tecnicamente excelente inclusive pelo próprio Tribunal. Segundo o CTN, “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”.

O que ficou prejudicado foi o art. 5º do Código, que, adotando a posição da denominada Escola Tricotômica, considerava apenas três as espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria). Pelo mesmo motivo, não mais é inteiramente aplicável o art. 4º do CTN, uma vez que, segundo ele, a natureza jurídica específica de um tributo pode ser determinada exclusivamente pela análise de seu fato gerador, regra que, como vimos, não é válido para a determinação da natureza jurídica das contribuições e dos empréstimos compulsórios.

## **II - CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SEGUNDO A DOUTRINA**

QUANTO À ESPÉCIE:

BIPARTIDA dos Tributos (Pontes de Miranda): Vinculados, ou não ⇒ Impostos e Taxas.

TRIPARTIDA (Sacha Calmon e Rubens Gomes de Souza - art. 5º do CTN): Impostos; Taxas; e Contribuições de Melhoria.

QUADRIPARTIDA (Luiz Emygdio): Impostos; Taxas; Contribuições; e Empréstimos Compulsórios.

QUINQUIPARTIDA (M. Moreira Alves): Impostos; Taxas; Contribuições De Melhoria; Empréstimo Compulsório; e Contribuições Especiais, previstos respectivamente nos arts. 145; 148 e 149 da CF.<sup>5</sup>

- É sabido que, para a doutrina e a jurisprudência (STF), prevalece a teoria pentapartida ou quinqüipartida, quanto à divisão dos tributos. Para o CTN e CF/88, no entanto, vige a divisão tripartida ou tricotômica (Art. 145 da CF/88 c/c art. 5º do CTN). Ad argumentandum, há quem defenda que, com o advento da Emenda Constitucional n.º 39/2002, que trouxe à baila a CIP ou *Contribuição de Iluminação Pública*, de competência privativa dos Municípios e Distrito Federal, consoante o art. 149-A da CF/88, passou a viger uma teoria “hexapartida”, dada a singularidade do tributo ora surgido.

<sup>5</sup> A Constituição de 1988 prevê cinco espécies de tributos, eis que o art. 145 elenca os tributos que ordinariamente podem ser instituídos por qualquer esfera de governo, excluindo, naturalmente, aqueles especiais que só podem ser instituídos pela União: EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS (necessariamente restituíveis); e CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS (afetados a fins predeterminados pela Constituição e vinculados a órgãos específicos).

### **QUANTO À CATEGORIA:**

**DIREITOS:** quando incidem diretamente sobre o contribuinte, tal como o IR; e

**INDIRETOS:** quando admitem a ocorrência da repercussão tributária, fenômeno econômico este que permite a transferência da carga tributária pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato (consumidor final do produto ou serviço tributado). A repercussão pode se dar para frente (mais comum) ou para trás (quando o contribuinte de direito não consegue repassar ao consumidor o ônus fiscal).

**FUNÇÃO DOS TRIBUTOS:** os tributos exercem **função FISCAL**, quando visam precípuamente arrecadar recursos financeiros para o erário; exercem a **função EXTRAFISCAL**, quando, além do objetivo de arrecadar, procuram implementar alguma política pública (estimulando ou desestimulando determinada atividade econômica); e, por último, a **função PARAFISCAL**, ocorrente quando almejam financiar determinada atividade desenvolvida por um ente paraestatal (geralmente integrante da Administração indireta), no interesse público.

### **III - ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS:**

#### **IMPOSTOS**

- Definição (art. 16 do CTN): É um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação (econômica) independente de qualquer atividade estatal específica, ao contribuinte, vale dizer, a uma atuação estatal referida ao contribuinte.
- Fato Imponível: É um fato econômico a que a lei empresta relevo jurídico.
- Vocabulário „Imposto”: Derivado do latim, verbo *imponere*, que significa impor, fazer recair (resultando do exercício do poder de império do Estado, como uma obrigação unilateral imposta coercivamente ao cidadão).
- Evolução histórica: Fim eminentemente fiscal (período clássico); ⇒ Extrafiscalidade, utilização do imposto como instrumento de intervenção no domínio econômico, objetivando a concretização da Justiça Social (período moderno).

**O imposto é um tributo não vinculado** - Da definição legal de imposto, tira-se que é um tributo não vinculado diretamente a qualquer atividade estatal específica.

**Não se deve confundir a não vinculação do fato gerador dos impostos a qualquer atividade estatal, o que revela a natureza da espécie tributária do imposto, com a vedação constitucional da vinculação legal do produto da arrecadação dos impostos à órgão, fundo ou despesa constante do art. 167, IV, da CF.**

**Competências privativas e residual:** A repartição do poder fiscal, no que diz respeito aos impostos, é feita expressamente pela própria Constituição, conforme se vê dos artigos 153, 155 e 156. Nestes artigos é estabelecida a competência privativa de cada pessoa política no que diz respeito à instituição de impostos. A União goza, ainda, da competência residual e para instituir impostos extraordinários de guerra, nos termos do artigo 154.

- Competência residual da União (Art. 154, I, CF): exige-se lei complementar; que não seja cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

- Classificação dos Impostos:

- a) ORDINÁRIOS ou EXTRAORDINÁRIOS, conforme a previsibilidade do mesmo na programação financeira do Estado.
- b) Quanto à função, podem ser: FISCAIS; EXTRAFISCAIS; ou PARAFISCAIS, conforme a sua finalidade imediata.
- c) DIREITOS ou INDIRETOS (a mais antiga das classificações), conforme a possibilidade de transferência da respectiva carga tributária.
- d) PESSOAIS (subjetivos) ou REAIS (objetivos), de acordo com a consideração das condições próprias do contribuinte.
- e) FIXO (Expresso em determinada quantidade de dinheiro, não exigindo qualquer cálculo para a sua determinação, v.g., ISS); PROPORCIONAL (Cuja alíquota corresponde a um percentual fixo, v.g., % ITBI); ou PROGRESSIVO (Cuja alíquota varia em função do valor da matéria tributável, v.g., IR).
- f) FEDERAIS; ESTADUAIS; ou MUNICIPAIS, em função da discriminação de rendas estabelecidas na Constituição.
- g) SELETIVOS - É adequação aos impostos indiretos do princípio da capacidade contributiva. Significa instituir alíquotas mais altas para produtos de consumo supérfluo ou não essencial e de forma reduzida aqueles produtos tidos como essenciais ao consumo da população, especialmente àquela de menor capacidade econômica. A Constituição Federal prevê sua aplicação restrita ao IPI e ao ICMS. Nos termos do artigo 153 § 3º, I (IPI) e artigo 155 § 2º, III (ICMS).
- h) CUMULATIVOS - impostos que recaem principalmente nos impostos diretos, não se abate a importância paga, a título do mesmo tributo. Ex. Imposto de Renda que o contribuinte paga este ano, refere-se ao ano base anterior, porém no ano seguinte não pode deduzir a importância paga este ano a título do Imposto.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

i) NÃO CUMULATIVOS - é o abatimento em cada operação da importância já recolhida na operação antecedente. Utiliza-se, em cada operação, o débito permitido, face o crédito concedido, para permitir a compensação. Nas operações tributárias, pois, ao se adquirir um bem, nele incidindo um tributo, o adquirente terá a seu favor o crédito do tributo, para, na sua próxima operação, ter um débito, que será compensado com aquele.

**OBS:** Consoante grave apenas uma das fases do processo produtivo, ou mais de uma delas, o tributo diz-se **MONOFÁSICO** (tal como ocorre com o IOF sobre o ouro) ou **PLURIFÁSICO** (a exemplo do IPI ou do ICMS).

A classificação dos tributos em cumulativos ou não cumulativos diz respeito à técnica de aplicação dos tributos multifásicos, os cumulativos incidem em várias fases de circulação do bem, sem se computar ou sem se deduzir o valor que já incidiu nas fases anteriores.

Não cumulativo é o tributo que, em cada fase, incide apenas sobre o valor que nela se agregou, ou grava todo o valor acumulado do bem, descontando-se, porém, o valor que já gravou as fases anteriores (por exemplo, o IPI e o ICMS).

**TAXAS**, noções gerais: antes do advento do CTN não havia uma definição precisa acerca de taxa. Os Entes Públicos instituíam impostos com a denominação de taxas para aumentarem as suas receitas, sem necessidade de reparti-las com os demais entes federativos.

- Definição (art. 145, II, da CF c/c os arts. 77/80 do CTN): Art. 77 do CTN: “As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador (H.I.) o exercício regular do poder de polícia (v. art. 78 do CTN), ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público ESPECÍFICO (identificável) e DIVISÍVEL (singularizável), prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”
- Competência: “Competente para instituir taxa é o ente político que tiver a atribuição administrativa para prestar o serviço público correspondente”.
- Poder de Polícia (v. art. 78 do CTN): É o poder do Estado de disciplinar o direito individual em benefício do interesse público, do bemestar geral. Note-se, contudo, que o exercício do poder de polícia, em si e por si, não constitui fato gerador (H.I.) da taxa, fazendo-se necessária a prestação de um serviço público

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

específico e divisível relacionado ao contribuinte e relativo ao citado poder.

- Serviço Público: Segundo dispõe o art. 79 do CTN, considera-se:

I - Utilizados pelo contribuinte:

- a) Efetivamente, quando se tratar de serviços ínsitos à soberania do Estado e, portanto, indelegáveis, como o serviço judiciário; a emissão de passaporte; a autorização de porte de arma etc;
- b) Potencialmente, quando se tratar de serviços essenciais<sup>6</sup> ao interesse público (cuja utilização é obrigatória para o particular porque a sua não utilização prejudicará toda a coletividade) sejam postos à sua disposição, v.g., coleta de lixo; vacinação etc.<sup>7</sup>

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.

- Natureza jurídica: Trata-se de um TRIBUTO VINCULADO, cuja h.i. depende de uma atividade estatal DIRETAMENTE RELACIONADA ao contribuinte. O contribuinte recebe uma contraprestação direta e imediata de serviço público. Se este inexistir, não pode o poder público cobrar taxa por se tratar de tributo vinculado. Por isso não pode ter base de cálculo ou fato gerador (H.I.) próprios ou idênticos aos dos Impostos (Art. 145, § 2º da CF c/c P. único do art. 77 do CTN).
- Valor: Não há condição prática para se apurar o valor exato de um serviço público.. Contudo, para ser legítima, a taxa deve guardar uma razoável proporção entre o valor cobrado de cada contribuinte e o custo global do serviço prestado pelo Estado (Luiz Emygdio, Op. Cit. p.359). Nunca, porém, deve ser levada em consideração uma qualidade inerente ao interessado ou ao objeto sobre o qual recai o tributo, por tais critérios dizerem respeito aos Impostos.

---

<sup>6</sup> Por sua vez, serviços públicos não essenciais são aqueles prestados no interesse público, mas a sua não utilização pelo particular em nada prejudica a coletividade, v.g., o serviço de correios e telégrafos; telefonia, água etc. Segundo Vitório Cassone, mesmo que esses serviços estejam monopolizados pelo Estado, sujeitam-se à cobrança de Preço Público.

<sup>7</sup> Embora exista posicionamentos doutrinários no sentido de que o serviço objeto da TAXA não possa ser delegado a particular; entendeu o STJ, no EDRESP 530808/MG, que a natureza jurídica da remuneração percebida pelas concessionárias (de serviço público de água e esgoto) possui a mesma natureza (tributária) daquela que o Poder Concedente receberia, se os prestasse diretamente.

- Competência Residual aos Estados (art. 25, § 1º da CF):
  - a) Atribuição à União de prestar, privativamente, determinados serviços (art. 21, I, III, X, da CF).
  - b) Atribuição aos Municípios de prestar serviços públicos de interesse local (Art. 30, V, da CF).
- Competência Concorrente (art. 23 da CF):
  - a) Excludente: Quando coincidir em todos os pontos, deverá prevalecer o serviço prestado pelo ente público superior.
  - b) Supletiva: Quando não coincidentes os pontos, deverão subsistir ambos os serviços, com as respectivas taxas.

## **CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA**

- CONCEITO (art. 81 do CTN): A Contribuição de Melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.
- HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA: é a valorização<sup>8</sup> de imóvel do contribuinte decorrente de obra pública realizada. \* Segundo SachaCalmon, a Constituição de 1988, ao adotar o critério „custo”, não recepcionou o critério de „valorização”, expresso na Emenda Constitucional nº 1 de 1969<sup>9</sup>. Diversamente, entende Luiz Emygdio que não pode haver cobrança desse tributo sem que tenha havido valorização ou melhoria do imóvel, por estar ínsita à própria expressão.
- BASE DE CÁLCULO: Limites objetivos (valor total da obra) e limites subjetivos (ganho real do proprietário pela valorização efetiva do imóvel). Assim, a base de cálculo da C.M. não pode superar o custo da obra, para que a Administração não se enriqueça sem causa; nem exceder o valor do benefício acrescido a cada imóvel, para que o tributo não tenha efeito confiscatório.

---

<sup>8</sup> Em contrapartida, desvalorização da propriedade pode ensejar ação de indenização pelos prejuízos causados ao particular pelo Poder Públco.

<sup>9</sup> Sacha Calmon, fazendo contraponto à doutrina de Geraldo Ataliba, também adverte para a natureza da Contribuição de Melhoria. Isso porque, tendo sua origem no *commum law*, o instituto não se adequaria à nossa classificação de tributos vinculados e não vinculados; aproximando-se, sobremaneira, a uma contribuição de natureza especial, citando, inclusive, certos países do continente europeu, como a Suíça, em que tal exação se dá na forma de um imposto sobre esses ganhos de capital, gerados pela valorização imobiliária.

- FISCALIDADE: A Contribuição de Melhoria visa obter recursos para cobrir parte ou a totalidade do custo da obra.\* Todavia, Aliomar Baleeiro entende que a C.M. visa à recuperação do enriquecimento sem causa por parte do proprietário de bem imóvel em virtude de obra pública financiada por toda a coletividade (através dos impostos).
- REPERCUSSÃO: O art. 8º, § 3º, do D.L. nº 195/67 considera nula a cláusula contratual que atribua ao locatário a responsabilidade pelo pagamento, no todo ou em parte, da C.M. lançada sobre o imóvel.
- PROCEDIMENTO: Natureza semi - contratual, copiada pelo art. 82 do CTN da legislação americana e criticada por Geraldo Ataliba, o qual inviabiliza, devido à complexidade do instituto, o seu implemento efetivo<sup>10</sup>.
- NATUREZA JURÍDICA: Tributo vinculado a uma atividade provocante do Poder Público indiretamente relacionada ao contribuinte.
  
- PECULIARIDADE: A Contribuição de Melhoria distingue dos demais tributos por decorrer de obras públicas, limitadas no tempo; em contraposição aos demais serviços públicos de natureza continuada (sobre os quais incide a taxa). Assim, a abertura ou pavimentação de uma avenida difere dos serviços de limpeza e conservação da mesma, bem como a implantação da rede de iluminação ou esgoto diferem dos respectivos serviços posteriormente prestados. Por essa mesma razão o legislador não se encontra livre para escolher a forma de remuneração da atividade estatal: Taxa ou C.M., pois tudo dependerá da análise da h.i. da espécie tributária, eis que obra, concluída em um determinado momento, não se confunde com serviço público, posteriormente prestado de forma permanente.
- FINALIDADES: Justiça Social = custo (coletividade) X benefício (contribuinte). Excelente instrumento fiscal para a execução de obras públicas.

## **EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS**

FONTE - art. 148 da Constituição<sup>11</sup>: “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; \* Esse E.C. é de exigibilidade imediata, pois

<sup>10</sup> Tanto assim que o Poder Público, de forma inconstitucional, muitas vezes se utiliza de uma taxa como instrumento para recuperação do custo de obra pública (v.g., „Taxa de Pavimentação e Calçamento“ - RESP 1.609/SP, DJ de 17.12.90), tendo em vista a dificuldade prática de atender as condições impostas pelo CTN e pelo Decreto-Lei 195/67 para a instituição e cobrança de uma C.M.

<sup>11</sup> A Constituição de 1988 não permite a instituição de E.C. (os quais são *numeros clausus*) por Medida Provisória. Porém, a União poderá instituir, mediante Lei Ordinária, **Impostos Extraordinários** em caso de guerra externa ou na sua iminência (nos termos do art. 154, II, C.F.).

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

não está sujeito ao Princípio da anterioridade.

II - No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b. (Princípio da Anterioridade).

Parágrafo Único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimos compulsórios será vinculada à despesa que fundamentou a sua instituição. (Vinculação excepcional dos recursos à despesa).

- NATUREZA JURÍDICA: A primeira corrente admitia o empréstimo compulsório como um contrato de natureza pública, refutando, assim, a idéia de um tributo, eis que a sua restituição, com correção monetária e a capitalização de juros, desnaturavam o caráter tributário. Haveria uma mitigação do princípio da autonomia da vontade para um simples ato de obediência legal, substituindo o individualismo puro por uma idéia solidarista. (Essa corrente foi adotada pelo STF, na Súmula 418 : “O empréstimo compulsório não é tributo...”). Já a segunda corrente sustentava a inexistência de relação contratual nesse empréstimo, porquanto o aspecto coativo desnaturava o contrato, consubstanciado na autonomia da vontade. O empréstimo compulsório seria um tributo restituível (Pontes de Miranda - art. 3º c/c art. 4º do CTN), eis que, conforme observou Aliomar Baleeiro (RTJ 36/349): “se uma pessoa de direito público pode impor o tributo, que é o máximo, pode prometer devolvê-lo, que é o mínimo”.
- RESTITUIÇÃO: Segundo o Ministro Moreira Alves, os E.C. discriminados na Constituição de 1988 constituem espécies tributárias autônomas. O empréstimo, em Direito, exige a devolução da própria coisa, se infungível, ou de coisa equivalente, se fungível. Por isso, não é possível ao Estado requisitar dinheiro e devolver outra coisa em substituição, como, v.g., ações (títulos de investimento compulsório), conforme fez com o E.C. incidente sobre a aquisição de combustíveis e veículos automotores.
- ELETROBRÁS: Ressalva da cobrança do E.C. instituído pela Lei nº 4.156/62, quanto à „urgência“ prevista no art. 148, II, da Constituição. (ADCT/88, art. 34, § 12).

## CASOS OCORRIDOS NO BRASIL DE EMPRESTIMO COMPULSÓRIO

O empréstimo compulsório sobre a compra de carros (Decreto-lei n. 2.288/86) é uma prestação pecuniária compulsória, com toda característica de tributo.

Inobstante a vedação contida no art. 155, § 3º da CF, que afasta a incidência de qualquer tributo sobre as operações relativas à energia elétrica, o art. 34, § 12, do ADCT, excepcionou o princípio ao permitir a cobrança do empréstimo compulsório sobre energia elétrica em favor da Eletrobrás instituído pela Lei 4156/62, e lei 7181/83, o que afasta a incidência do inscrito no art. 148 da CF/88.

Empréstimo compulsório incidente sobre moeda estrangeira e passagem aérea internacional. Resolução 1154/86 do BACEN.

O empréstimo compulsório criado através da Resolução 1154/86 – BACEN configura-se, na realidade, em tributo, e, sendo instituído através de ato administrativo, fere o princípio da reserva legal.

Decreto-lei nº 2.288, de 23 de julho de 1986 instituiu o Empréstimo compulsório sobre o combustível.

**CONTRIBUIÇÕES:** Funda-se na Teoria da Parafiscalidade<sup>12</sup>, a qual baseia-se na distinção das necessidades públicas em fundamentais e complementares. Assim, a parafiscalidade designa certas contribuições, cuja atribuição de arrecadação foi cometida pelo Estado a determinadas entidades autônomas, administrativa e financeiramente, que as revertem em suas finalidades sociais (auxiliares do Estado). Constitui-se, portanto, em uma finança paralela à estatal (receita extra-orçamentária), que não se mistura com as receitas tributárias - „derivadas” do poder fiscal (v. art. 217 c/cart.. 7º, § 3º do CTN).

ESPÉCIES (art. 149 da CF):

- a) As CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS, tais como aquelas devidas ao Sesi; ao Sesc; ao Senac; ao Pis; ao Funrural etc., além, evidentemente, das

<sup>12</sup> A teoria da parafiscalidade é contestada por aqueles que a concebem, mesmo antes de 1988, como um tributo corporativo, distinto das Taxas, eis que inexiste uma proporcionalidade entre o valor pago e a contraprestação de serviços ou benefícios obtidos. Com o advento da Constituição de 1988 não paira qualquer dúvida acerca de sua natureza tributária.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

contribuições previstas no art. 195 da C.F., destinadas ao financiamento da seguridade social (Saúde, Previdência e Assistência Social - art. 194 da Constituição<sup>13</sup>).<sup>14</sup>

- b) As CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (também chamadas interventivas), tais como, as CIDs, as contribuições devidas ao IBC (revogado); ao IAA (revogado); o A.F.R.M.M. (Adicional ao Frete para renovação da marinha mercante – vigente) etc.
- c) As CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS (também chamadas de contribuições corporativas), tais como aquelas devidas à OAB; CRECI; CREA etc.
- d) o art. 149-A previu a CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA, a ser criada por Municípios e pelo Distrito Federal para o custeio do respectivo serviço, facultando-lhe ainda a sua cobrança na fatura de consumo de energia elétrica. A propósito, o STF já assentou, por meio de sua Súmula nº 670, que “o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.”

**COMPETÊNCIA:** As contribuições especiais são, em regra, de competência privativa da União, salvo aquelas previstas no parágrafo único do art. 149 da Constituição (“Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuições, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistema de previdência e assistência social”) e as Contribuições de Iluminação Pública, acima referida.

**HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA:** A doutrina brasileira orientou-se por considerar a contribuição parafiscal como tributo de natureza mista, ora constituindo impostos com destinação determinada, ora verdadeiras taxas. Porém o STF, interpretando o disposto no art. 149 da C.F. (“..., como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, ...”), considera as contribuições parafiscais como um tributo com destinação especial<sup>15</sup>.

<sup>13</sup> Conforme já assentou o STF (RE 138.284), as contribuições para a seguridade social podem ser instituídas por leis ordinárias, quando compreendidas nas hipóteses do art. 195, I, CF, só se exigindo lei complementar, quando se cuida de criar novas fontes de financiamento do sistema (CF, art. 195, § 4º).

<sup>14</sup> FGTS: é antiga a polêmica acerca da natureza do FGTS, tendo o STJ, na linha da jurisprudência do STF, entendido que a titularidade e destinação do mesmo ao trabalhador impede a sua classificação como receita pública. Cuidado, contudo, com a Contribuição Social instituída pela Lei Complementar nº 110/01, cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo STF, ainda que em sede de liminar em ADIN, desde que cobrada a partir do exercício de 2002, em respeito ao Princípio da Anterioridade.

<sup>15</sup> Segundo Marco Aurélio Greco Filho, as contribuições são criadas pela Constituição (art. 149), com finalidades específicas: Contribuição de intervenção no domínio econômico; contribuições sociais ou contribuições de interesse de categorias profissionais.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

NATUREZA JURÍDICA: Tributo vinculado a uma atividade do Poder Público indiretamente provocada pelo contribuinte. \* As contribuições especiais inspiram-se em uma especial e DESPROPORCIONAL VANTAGEM auferida pelo contribuinte; ao contrário das taxas, que são informadas pelo princípio da remuneração ou retribuição proporcional dos serviços públicos obrigatórios ou resarcitórios das despesas implicadas pelos atos individualizáveis de polícia.

## **IV - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Constitui a prerrogativa conferida pela Constituição a cada ente político da Federação para criar tributos, como expressão de sua autonomia política e financeira.

ESPÉCIES:

- ♦ Legislativa;
- ♦ Administrativa (administrar, fiscalizar e cobrar); e
- ♦ Julgar tributos.

CARACTERÍSTICAS:

- ♦ Exclusividade, sendo vedada a bitributação (por dois entes federados sob o mesmo fato);
- ♦ Incaducabilidade;
- ♦ Inalterabilidade;
- ♦ Irrenunciabilidade;
- ♦ Facultatividade do exercício; e
- ♦ Indelegabilidade da competência legislativa plena (art. 6º c/c art. 7º do CTN).<sup>16</sup>

MODALIDADES:

- ♦ Privativa – pertinente aos impostos, podendo ensejar a declaração de inconstitucionalidade por invasão de competência (Art. 8º do CTN);
- ♦ Comum - Quando a competência administrativa precede e determina a competência tributária, no que toca aos tributos vinculados a uma atuação estatal (v. g., Taxas, Contribuições de Melhoria e Contribuições Previdenciárias cobradas dos servidores públicos);
- ♦ Especial – para instituição de Empréstimos Compulsórios e Contribuições Sociais.
- ♦ Residual - Conferida pela Constituição (art. 154, I) à União para instituir novos impostos e contribuições;
- ♦ Cumulativa - DF e Territórios (art. 147 da CF/88).

---

<sup>16</sup> Contudo, as funções de arrecadar (capacidade de ser sujeito ativo na relação jurídico - tributária) ou fiscalizar tributos, além de executar atos normativos em matéria tributária, podem ser atribuídos a pessoas jurídicas de direito público e, segundo certos autores, também privadas, desde que estas persigam finalidades públicas, v. g. Sesi, Sesc. Obs. veja art. 119 do CTN.

## **V- CAPACIDADE TRIBUTÁRIA:**

É aquela atribuição, conferida por lei, para ser sujeito ativo da relação jurídica tributária (art. 119 do CTN), não se confundindo, portanto, com a competência tributária, a qual é indelegável, nos termos do disposto no art. 7º do CTN. Assim, enquanto a competência tributária esgota-se com a criação do tributo pelo Poder legislativo competente, a capacidade tributária surge após a edição da respectiva lei, cuja hipótese de incidência deve definir o sujeito ativo daquela relação jurídico - tributária (aspecto pessoal da h.i.). Ademais, é de se notar que a Constituição não cria tributos, apenas discrimina competências para que os Poderes Legislativos dos entes políticos da Federação o façam.<sup>17</sup>

## **VI - FISCALIDADE. EXTRAFISCALIDADE. PARAFISCALIDADE**

**FISCALIDADE** - O Estado quando lança e arrecada tributos, ordinariamente, visa obter meios pecuniários destinados a cobrir suas despesas. Serve, pois, a escopo tributário. A finalidade intrínseca, precípua e natural do tributo é abastecer os cofres públicos, o que se denomina fiscalidade. É critério eminentemente doutrinário.

De todo modo, à fiscalidade se agrega a idéia de instrumento de arrecadação, visando carrear recursos financeiros para o Estado. Um tributo pode se dizer fiscal quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.

**EXTRAFISCALIDADE** - De acordo com GERALDO ATALIBA, “extrafiscalidade é o emprego dos instrumentos tributários - evidentemente, por quem os tem a disposição - com objetivos não fiscais, mas ordinatórios.

ROQUE CARRAZZA, por sua vez, define a *extrafiscalidade* “quando o legislador, em nome do interesse coletivo aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa”. Cita como exemplo de progressividade extrafiscal a imposta ao IPTU em razão do valor, uso e localização do imóvel (art. 156, parag. 1º, CR).

**PARAFISCALIDADE** - é a delegação da capacidade tributária ativa, que a pessoa política por meio de lei faz a terceira pessoa (de direito público ou perseguidora de finalidades públicas) a qual por vontade dessa mesma lei passa a dispor do produto arrecadado.

Quem pode ser alcançado pela parafiscalidade:

1. Pessoas políticas - na prática não ocorre nenhum caso.
2. Autarquias (pessoa jurídica de direito público). Ex.: OAB, IAPAS.
3. Paraestatais (pessoas jurídicas de direito privado que se associam ao Estado para perseguirem finalidades públicas). Ex.: SESI, SESC, SINDICATOS.

---

<sup>17</sup> Entretanto, a capacidade tributária ativa permite apenas a administração, fiscalização e arrecadação de tributos, por delegação, sem poder de legislar, v.g., as autarquias. Por outro lado, a simples atribuição de arrecadar tributos a pessoas de direito privado não constitui delegação, mas apenas uma obrigação de base legal ou contratual (art. 7º, § 3º do CTN). V. g., empregador, banco, cinemas (ISS) etc.

### **BITRIBUTAÇÃO versus BIS IN IDEM**

- **BITRIBUTAÇÃO:** é a possibilidade de **mais de um ente tributante** cobrar um ou mais tributos sobre o mesmo fato gerador. A bitributação é **inconstitucional**. A única **exceção** é para o IEG (Imposto Extraordinário de Guerra), previsto no art. 154, II, da CF/88. O remédio judicial adequado, no caso de bitributação, afora o caso do IEG, é a “**Ação de Consignação em Pagamento**” (art. 164, III, CTN). Exemplo de bitributação: ITR (cobrado pela União) *versus* IPTU (cobrado pelo Município) – em relação ao mesmo imóvel.
- **BIS IN IDEM:** é a possibilidade de **um ente tributante** cobrar mais de um tributo sobre o mesmo fato gerador. Não se admite o *bis in idem*. Exemplo: Taxa Municipal (Município) *versus* IPTU (Município) – em relação ao mesmo fato gerador.
- **Bis in idem:** a União só pode instituir impostos, desde que estes sejam não-cumulativos e não tenham a mesma base de cálculo e fato gerador próprios dos já existentes (Art. 195, § 4º, CF+ Art. 154, I, CF).

Entretanto, o STF já sedimentou jurisprudência no sentido de que “*não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou bases de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição*”. (RE 242.615, Rel. Min. Marco Aurélio, 17.08.1999; RREE 231.096; 258.774; 252.242, Rel. Min. Moreira Alves).

- É sabido que, para a doutrina e a jurisprudência (STF), prevalece a teoria pentapartida ou quinqüipartida, quanto à divisão dos tributos. Para o CTN e CF/88, no entanto, vige a divisão tripartida ou tricotômica (Art. 145 da CF/88 c/c art. 5º do CTN). *Ad argumentandum*, há quem defenda que, com o advento da Emenda Constitucional n.º 39/2002, que trouxe à baila a CIP ou *Contribuição de Iluminação Pública*, de competência privativa dos Municípios e Distrito Federal, consoante o art. 149-A da CF/88, passou a vigorar uma teoria “hexapartida”, dada a singularidade do tributo ora surgido.

### **VII - REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA (Arts. 157 a 162, CF)**

As transferências tributárias constitucionais da União para os Estados e Municípios podem ser classificadas em transferências *diretas* (repasse de parte da arrecadação para determinado governo) ou transferências *indiretas* (mediante a formação de fundos especiais). No entanto, independentemente do tipo, as transferências sempre ocorrem do governo de maior nível para os de menores níveis, quais sejam: da União para Estados; da União para Municípios; ou de Estados para Municípios.

As **TRANSFERÊNCIAS DIRETAS** abaixo mencionadas pertencem:

#### **I – aos Estados e ao Distrito Federal:**

- O produto da arrecadação (100%) do Imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte, sobre rendimentos pagos a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROF<sup>a</sup> ANA MARIA DE SANT'ANA**

- **30%** para o Estado de origem do produto da arrecadação do imposto da União denominado IOF-OURO, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- **20%** dos impostos residuais da União (Art. 154, I, CF);
- **29%** da CIDE - Combustível (Art. 159, III, CF - EC 44/2004).

**II – aos Municípios:**

- O produto da arrecadação (**100%**) do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte, sobre rendimentos pagos a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;
- **50%** do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis nela situados. Todavia, o limite pode atingir **100%** para os Municípios, caso estes se dediquem às atividades de fiscalização e cobrança do tributo, sem que dessa atividade possa resultar redução de imposto ou qualquer forma de renúncia fiscal (EC n.<sup>º</sup> 42/2003 – art. 158, II, da CF/88);
- **50%** do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;
- **25%** do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (**3/4**, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações realizadas em seus territórios e até **1/4** de acordo com a Lei Estadual);
- **70%** para o Município de origem do produto da arrecadação do imposto da União denominado IOF-OURO, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- **25%** para o Município, referente ao valor entregue pela União ao Estado (em que se situe o referido Município), a título de CIDE - combustível (Art. 159, III, CF – EC 44/2004).

**TRANSFERÊNCIAS INDIRETAS**

Os **fundos** mediante os quais se realizam as transferências *indiretas* têm como base a arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e/ou do Imposto sobre a Renda (IR). A seguir encontram-se relacionados:

- *Fundo de Compensação de Exportações (FPEx)*, constituído por **10%** da arrecadação total do IPI. É distribuído aos Estados. Sua distribuição é proporcional ao valor das exportações de produtos industrializados, sendo limitada a participação individual de cada Estado a **20%** do total do fundo;
- *Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE)*, composto de **21,5%** do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda de qualquer natureza e sobre o imposto de produtos industrializados, de competência da União, distribuídos em função do número da população e inversamente proporcional à renda *per capita* da unidade federativa;
- *Fundo de Participação dos Municípios (FPM)*, que recebe **22,5%** da União relativamente ao produto de arrecadação dos impostos sobre a

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

renda de qualquer natureza e sobre o imposto de produtos industrializados, distribuídos proporcionalmente à população de cada Município, sendo que **10%** do Fundo é destinado às Capitais dos Estados;

- *Fundos Regionais*, que recebem **3%** da União relativamente ao produto de arrecadação do imposto sobre a renda de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados para a aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Nordeste (**1,8%**), Norte e Centro-Oeste (**1,2%**), por meio de suas instituições financeiras de caráter regional.

Os Estados entregarão aos respectivos Municípios **25%** dos recursos que receberem do *Fundo de Compensação de Exportações – FPEX* (**3/4**, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações realizadas em seus territórios e até **1/4** de acordo com a Lei Estadual).

Nesse diapasão, despontou a recente Medida Provisória n.º 161/2004, que inseriu o art. 1º-A no bojo da Lei n.º 10.336/2001.

Com a Emenda Constitucional n.º 44/2004, foi estipulada a repartição de receitas da CIDE-Combustíveis, relativa à importação ou comercialização de petróleo, gás natural, álcool combustível e respectivos derivados, aos **Estados e Distrito Federal**, na forma que a lei definir. Do montante recebido pelo Estado – **29%** (EC 44/2004) – serão, por sua vez, destinados **25%** aos **Municípios** (Art. 159, III e § 4º, da CF/88).

## **VIII - FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

### **FONTES PRIMÁRIAS**

- 1- **A Lei Constitucional** - é na Constituição Federal que estão consignadas as permissões para os legislativos da União, dos Estados e dos Municípios instituírem seus tributos, como também é lá que estão fixados os limites positivos e negativos da atividade legislativa daquelas pessoas.

A Constituição Federal, todavia, não cria tributos, ela apenas distribui a competência tributária aos entes federativos.

A Emenda Constitucional não é fonte instituidora de tributos (obs - utilizou-se deste instrumento para prorrogação da CPMF - fixando alíquotas).

- 2- **A Lei Complementar** - matéria especialmente prevista na Constituição e o *quorum* qualificado a que alude o artigo 69 da CF, maioria absoluta nas duas Casas do Congresso. A CF prescreveu os casos de legislação complementar em matéria tributária: **a)** expedição de normas gerais (art. 146, III), **b)** competência residual da União (art. 154, I), **c)** empréstimos compulsórios (art. 148, I e II), **d)** contribuição social residual (art. 195 § 4º da CF) ; **e)** imposto sobre heranças e doações (art. 155, § 1º, III, a e b), **f)** os produtos semi-elaborados excluídos da imunidade estatuída no artigo 155, X, a, deverão estar relacionados em texto de lei complementar. Esta categoria de estatuto legislativo recebe as incumbências do inc. XII, a a g; **g)** definir os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II (art. 156, III); **h)** fixar as alíquotas máximas do imposto de serviços de qualquer natureza, além de poder excluir do campo de incidência deste último as exportações de serviços para o exterior (art. 156, § 3º, I a III).

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROF<sup>a</sup> ANA MARIA DE SANT'ANA**

**OBS** - O Código Nacional Tributário - Lei 5.172/66, foi aprovado como lei ordinária da União, visto que naquele tempo a lei complementar não apresentava o caráter formal que só foi estabelecido com o advento da Constituição de 1967. Todavia, a Lei 5.172/66 adquiriu eficácia de lei complementar, tendo sido recepcionada pela CF/88. Decreto-lei 195/67 (normas gerais sobre Contribuição de Melhoria – foi recepcionado pela CF/88 como lei complementar). LC 70/91 (institui a Cofins e ratifica o Finsocial, instituído pelo Decreto-lei n. 1940/82); LC 87/96 (fixa as diretrizes gerais acerca do ICMS); LC 116/2003 (fixa as regras gerais do ISSQN).

- 3- **A Lei Ordinária** - Artigo 97 *caput* do CTN pode ser editado tanto pela União como pelos Estados e Municípios, no campo de suas competências constitucionais. A lei ordinária é o instrumento da imposição tributária no plano federal, estadual e municipal. Cabe, também, a lei ordinária preceituar os deveres instrumentais ou formais, impropriamente conhecidos como obrigações acessórias. Assim, todos os atos administrativos de foro externo que possam interferir na esfera jurídica dos administrados devem estar previstos em normas de lei ordinária.
- 4- **A Lei Delegada** - de acordo com a CF/88 ela será elaborada pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional (CF, art. 68), que se manifestará mediante Resolução, especificando o conteúdo e os termos de seu exercício (art. 68, § 2º). Esta mesma resolução, se assim entenderem os parlamentares, poderá estabelecer que o Presidente oferecesse o projeto, que será apreciado em votação única, vedada qualquer emenda (art. 68 § 3º). A delegação que a CF prevê é conhecida como *externa corporis*. Entre as matérias que não podem ser delegadas estão as reservadas à lei complementar.
- 5- **A Medida Provisória** - com relação à criação ou aumento do tributo por meio de Medida Provisória, cabe ressaltar que:
  - a) Não poderá ser criado ou aumentado tributos por Medida Provisória, quando tratar-se de matéria própria de lei complementar, diante da necessidade de *quorum* especial para criação. Restaria, portanto, a utilização da Medida Provisória em matéria tributária onde couber lei ordinária. Todavia, deve obediência ao princípio da anterioridade do artigo 150, III, b, da CF, (art. 62).
  - b) Não serão objeto de criação ou majoração por meio de Medidas Provisórias os impostos previstos no artigo 153, I, II, IV e V da CF., vez que são criados por lei e podem ser aumentados por decreto do Presidente da República.
  - c) Não podem ser criados ou majorados por Medida Provisória, os impostos extraordinários (art. 154, II, da CF), posto que cabe ao Presidente da República, por meio de decreto criá-los e majorá-los.
  - d) Todos os demais tributos só poderão ser exigidos se a Medida Provisória que os instituisse houvesse sido convertida em lei até o último dia do exercício anterior.
  - e) Nenhuma Medida Provisória pode cuidar de matéria relativa a direito penal tributário, esta espécie normativa não pode tipificar infrações e sanções tributárias, quer no campo criminal, quer no dos ilícitos administrativos.
- 6- **O Decreto-Legislativo** - é de competência exclusiva do Congresso Nacional e está no nível da lei ordinária. Aprovado por maioria simples, não tem sanção, sendo promulgado pelo Presidente do Congresso que o manda publicar. É ele que introduz o conteúdo dos tratados e das convenções internacionais no sistema normativo, como também, dos convênios celebrados entre as unidades federativas, transformando-os em regras jurídicas tributárias válidas. Esclareça-se

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROF<sup>a</sup> ANA MARIA DE SANT'ANA**

que os tratados e as convenções internacionais, bem como os convênios interestaduais não são portadores de força vinculante, precisam serem introduzidos pelo decreto legislativo.

- 7- **As Resoluções** - tanto do Congresso Nacional, como do Senado são aprovadas por maioria simples, sendo promulgadas pela Mesa do Senado ou do Congresso, conforme o caso. Por via de resolução o Senado fixará as alíquotas máximas do imposto sobre herança e doações (CF, art. 155 § 1º, IV), bem como estabelecerá as alíquotas de ICMS aplicáveis às operações e prestações, quer as interestaduais, quer as de exportação (CF, art. 155, § 2º, IV). Poderá, ainda o Senado estipular as alíquotas mínimas de ICMS nas operações internas (CF, art. 155, § 2º, V, a) e também as máximas, nas mesmas operações, quando houver conflito específico que envolva interesse de Estado (CF art. 155 § 2º, V, b).

### **FONTES SECUNDÁRIAS**

Os instrumentos secundários são todos atos normativos que estão subordinados à lei. Não obrigam os particulares e, quanto aos funcionários públicos, devem-lhe obediência não propriamente em vista de seu conteúdo, mas por obra da lei que determina sejam observados os mandamentos superiores da Administração.

- 1- **O Decreto Regulamentar** - é ato da competência privativa dos chefes dos poderes executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Não dotados de autonomia, servem para possibilitar a fiel execução das leis. O chefe do Poder Executivo somente está autorizado a expedir decreto regulamentar quando a lei não for auto-aplicável e em matérias que lhe cumpra disciplinar.
- 2- **As Instruções Ministeriais** - estão previstas no artigo 85, II, da CF e competem aos Ministros de Estado para o fim de promover a execução das leis, decretos e regulamentos que digam respeito às atividades de sua pasta. São veículos que introduzem no ordenamento regras jurídicas de nível secundário, fazendo possível a aplicação efetiva das leis e dos decretos regulamentares, e assegurando a uniformidade da ação administrativa.
- 3- **As Circulares** - Seu campo de validade é restrito a setores específicos, destinando-se a orientar determinados agentes comissionados de atribuições especiais.
- 4- **As Portarias** - consubstanciam regras gerais ou individuais que o superior edita para serem observadas por seus subalternos.
- 5- **As Ordens de Serviço** - são autorizações ou estipulações concretas, mas para um determinado tipo de serviço a ser desempenhado por um ou mais agentes. Seu âmbito é bem delimitado, circunscrevendo-se ao serviço e aos funcionários que o prestam.
- 6- **Outros atos normativos estabelecidos pelas autoridades administrativas** - No direito tributário brasileiro encontramos a figura dos **pareceres normativos**, na esfera federal, que consistem em manifestações do entendimento de agentes especializados, sobre matéria tributária submetida à sua apreciação, e que

adquirem foros normativos, vinculando a interpretação entre funcionários, no que concerne ao tópico debatido.

## **IX – O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL:**

O sistema<sup>18</sup> tributário pode ser definido como sendo o conjunto de tributos vigentes em um país, em uma determinada época, dispostos de forma ordenada a possibilitar a realização dos fins do Estado Democrático de Direito (comprometido com a realização dos direitos fundamentais do Homem - Liberdade, educação, saúde, propriedade etc). Difere, portanto, de um simples REGIME TRIBUTÁRIO<sup>19</sup>. Tendo em vista o ideal da tributação (realização dos cânones da: justiça, certeza, comodidade e economia), o Sistema Tributário Nacional, instituído a partir da Emenda Constituição nº 18 de 1965 à Constituição de 1946, rege-se pelos seguintes princípios<sup>20</sup>:

### **PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

**IGUALDADE**: principal princípio constitucional da tributação, decorrente do Princípio Republicano, segundo o qual todos devem se submeter à tributação, conforme a Capacidade Contributiva de cada um, sem qualquer privilégio odioso;

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**: manifesta-se pela graduação da tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, CF/88). Daí a Constituição recomendar, sempre que possível, que os impostos tenham caráter pessoal (Princípio da Personalização da Tributação), evitando-se, assim, a tributação indireta, por meio do chamado fenômeno da repercussão tributária nos produtos e serviços destinados ao consumo. Por outro lado, as taxas, como tributos vinculados que são, não poderão ter por base de cálculo atividade desvinculada a uma prestação de serviço público específico(§ 2º do art. 145 da CF/88), sob pena de se confundirem com os impostos;

**PROGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO**: visando a realização da Justiça na Tributação, permite-se que a mesma se dê, não só de forma proporcional à riqueza de cada contribuinte, mas também que ela aumente, progressivamente, conforme a grandeza da capacidade econômica de cada um. A EC nº 42/03 a permitiu no IPVA (art. 155,

<sup>18</sup> Conjunto organizado de partes, relacionadas entre si de forma interdependente, visando alcançar determinado fim.

<sup>19</sup> Conjunto de normas que visam simplesmente obter recursos para o Estado. Normas impostas sem ordem e sem investigação de suas causas.

<sup>20</sup> DIFERENÇA ENTRE REGRAS E PRINCÍPIOS (não existe uma diferença ontológica entre os dois): Embora ambos sejam formalmente normas (proposições que devem ser observadas), a estrutura material dos princípios é mais aberta, indeterminada e polissêmica; enquanto a da regra é mais exata, concreta e determinada, regendo-se pela sistemática do tudo ou nada, tendo em vista a sua prescrição hipotética. Já os princípios constituem „motivos“ para decidir num certo sentido, ordenando que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e realidades existentes.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

§ 6º do art. 155 da CF/88) e no IPTU (art. 156, § 1º, I, CF/88). Por outro lado, a progressividade também poderá ser utilizada como poderoso instrumento da extrafiscalidade, buscando desestimular determinadas situações ou atividades, tal como ocorre no IPTU progressivo no tempo, destinado à realização de políticas Urbanas (art. 182, § 4º, II), ou com o ITR, quando visar desestimular a manutenção de propriedades rurais improdutivas (art. 153, § 4º, I);

**SELETIVIDADE e NÃO-CUMULATIVIDADE:** princípios que regem os impostos indiretos (IPI e ICMS). A Seletividade ocorre em razão da essencialidade do produto ou serviço (é obrigatório para o IPI, art. 153, § 3º, I, CF/88; porém meramente indicativo para o ICMS, art. 155, III, CF/88). Já a não-cumulatividade permite que seja compensado com o valor devido do tributo, em cada operação da cadeia produtiva, com o montante do valor já cobrado nas operações anteriores.

**DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS:** é a distribuição entre os membros da Federação da competência tributária ou impositiva, consistindo, portanto, em verdadeira partilha tributária. Repartição das receitas tributárias (federalismo cooperativo). A discriminação pode se dar pela fonte, por meio da distribuição das competências tributárias entre os entes federativos, atendendo-se, assim, ao Princípio da Autonomia dos mesmos; como também pode se dar pela participação no produto arrecadado, em atenção ao Princípio da Solidariedade:<sup>21</sup>

◎ QUANTO ÀS FONTES materiais de tributação (repartição ou partilha das competências tributárias). A discriminação de rendas brasileira é rígida (C.F. /88), pois distribui a COMPETÊNCIA IMPOSITIVA de forma expressa e separada a cada ente federativo; possibilitando, assim, a ocorrência da inconstitucionalidade por invasão de competência<sup>22</sup>.

➤ UNIÃO (arts. 148, 149, 153 e 154 da CF).

- Imposto de Importação;
- Imposto de Exportação;
- Imposto de Renda;
- IPI;
- IOF (imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários);

<sup>21</sup> O Sistema Constitucional Brasileiro de discriminação de rendas é MISTO. Assim, além da discriminação pela fonte, a CF promove a discriminação pelo produto, de forma direta ou indireta, conforme se verá a seguir.

<sup>22</sup> A invasão de competência não se confunde com a **Bitributação**, a qual ocorre quando dois entes políticos distintos exigem de um mesmo contribuinte tributos idênticos, sobre o mesmo fato imponível. Contudo, tendo em vista que a bitributação exige identidade de impostos concorrentes, sua ocorrência não é mais possível em nosso sistema tributário desde o advento da reforma tributária promovida pela E.C. nº 18/65, salvo na exceção constitucional prevista no art. 154, II, CF / 88 – impostos extraordinários em caso de guerra. Por outro lado, a invasão de competência também não se confunde com o **bis in idem**, que é a exigência por uma única entidade tributante de dois ou mais tributos, incidentes sobre o mesmo fato imponível, por meio de normas jurídicas distintas. V. G., a cobrança do PIS pela União de forma cumulativa com a COFINS.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

- ITR;
- Imposto Sobre Grande Fortunas, a ser implementado via Lei Complementar.
- Impostos Residuais (ainda não previstos na Constituição), também mediante Lei Complementar (art. 154, I);
- Impostos Extraordinários de Guerra, compreendidos ou não em sua competência tributária. (art. 154, II).<sup>23</sup>
- EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIOS (art. 148), mediante lei Complementar, para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência. Poderá também visar investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, desde que, nesta última hipótese, seja observado o Princípio da Anterioridade Tributária, previsto no art. 150, III, b, da Constituição.
- Contribuições Sociais (art. 149), assim subdivididas:
  - ♦ Para a Seguridade Social: COFINS, CSSL etc, previstas no art. 195 da Constituição, dentre outras<sup>24</sup>;
  - ♦ Corporativas, destinadas às entidades de classe (OAB) e sindicais; e
  - ♦ As chamadas CIDES: A.F.R.M.M., ao IBC e IAA, combustíveis (art. 177, § 4º) e sobre importação de produtos e serviços (art 149, II).

➤ ESTADOS (art. 155 da CF).

- IPVA;
- ICMS; e
- ITD: Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doação.
- Contribuição previdenciária de seus servidores (art. 149, § 1º).

➤ MUNICÍPIOS (arts. 156 da CF).

- IPTU;
- ITBI: Imposto sobre Transmissão onerosa *inter vivos* de direitos reais sobre imóveis, exceto de garantia; e
- ISS: serviços enumerados no Decreto 406/68 e Lei Complementar 116/03.
- Contribuição para custeio de iluminação pública, sendo facultada a sua cobrança na fatura de consumo de energia elétrica (art. 149-A)

---

<sup>23</sup> Para tal hipótese, a constituição não exige Lei Complementar.

<sup>24</sup> V.G., PIS (art. 239 da CF) e CPMF, que foi prorrogada pela EC 42/03 até 31.12.07 (art. 90 ADCT/88), com a mesma alíquota de 0,38%.

➤ **LEGALIDADE** (Art. 150, I da C.F.):

- Origem: Magna Carta inglesa, de 1215, que não permitia a criação ou majoração de tributo sem prévia autorização dos representantes dos contribuintes;
- Tipicidade (Art. 97 do CTN): decorre do Princípio da Legalidade Tributária, como expressão de uma RESERVA ABSOLUTA DE LEI; diferente daquela vigente no Direito Administrativo, cuja legalidade contenta-se com uma simples reserva relativa, na medida em que a lei não tem que fornecer, aprioristicamente, todos os critérios de decisão para a solução de cada caso concreto, podendo o legislador confiar à livre valoração do administrador, por meio do ato discricionário. Assim, em matéria tributária, exige-se da lei instituidora do tributo uma definição típica fechada, cerrada, na qual descreva todos os elementos da obrigação legal, de modo a não deixar espaço algum a ser preenchido pela Administração, em razão da prestação tributária corresponder a uma atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º do CTN). Dessa forma, parafraseando Sacha Calmon, pode-se dizer que enquanto o Princípio da Legalidade diz respeito ao veículo legislativo, a tipicidade entraña com o conteúdo da lei (a h.i. sob todos os seus aspectos);
- Medidas Provisórias: O STF já as admitiu tanto para instituir quanto para majorar tributos (RE 197.790 e RE 181.664); não porém quanto às matérias reservadas à Lei Complementar (art. 146 da C.F.). Note-se que o atual § 2º do art. 62 da Constituição condiciona a eficácia da MP para instituir ou majorar impostos, afora aqueles de natureza extraordinária ou extrafiscal (IGE, II, IE, IPI E IOF), que a mesma tenha sido convertida em lei até o último dia do exercício em que foi editada, para que possa produzir efeitos no exercício seguinte<sup>25</sup>.. Por outro lado, cumpre advertir que o STF (RE 172.394-7, DJ de 15.09.95) entende que não se comprehende no campo da reserva legal a definição da DATA do vencimento e a FORMA DO PAGAMENTO do tributo;
- Art. 97, § 2º, do CTN: “Não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo;
- Exceções ( § 1º do art. 153 da Constituição): Permissão ao Poder Executivo para, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos II; IE; IPI; e IOF, tendo em vista a finalidade extrafiscal dos mesmos. Também poderá o Poder Executivo reduzir e restabelecer a alíquota da CIDE combustíveis (art. 177, § 4º, I, „b”) ou simplesmente reduzir a CPMF (§ 1º do art. 75 do ADCT/88).
- Principais hipóteses em que a Constituição exige a edição de Lei Complementar:

<sup>25</sup> Isso porque, antes da promulgação da EC nº 32/01, o STF vinha reiteradamente afirmando que a simples publicação de uma Medida Provisória até 31 de dezembro de um ano atendia ao princípio da anterioridade, possibilitando, assim, a cobrança ou majoração de um tributo já no dia seguinte (RE 232.084/SP).

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

- Instituição de qualquer espécie de Empréstimo Compulsório (art. 148);
- Instituição de novos impostos (residuais) pela União (art. 154, I);
- Instituição de novas contribuições sociais (residuais) pela União (art. 195, § 4º);
- Instituição de CIDEs, nos termos do disposto no art. 149 da Constituição; e
- Instituição de Imposto sobre grande fortunas (art. 153, VII).

➤ **ISONOMIA** (Art. 19, III c/c 150, II da C.F.):

- A igualdade, como expressão da Justiça - “dar a cada um o que é seu”, inspira todo o Direito, pugnando pelo combate dos privilégios odiosos (discriminações não razoáveis). Como já afirmava Rui Barbosa, a igualdade consiste em quinhar desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.
- Idéia básica: A igualdade de todos os cidadãos perante a carga tributária corresponde a um SACRIFÍCIO IGUAL PARA TODOS, na medida da capacidade econômica de cada um.

➤ **IRRETROATIVIDADE** (Art. 150, III, a, da C.F.): Não se pode cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Constitui corolário do Princípio da Legalidade e respeito ao direito adquirido. RETROATIVIDADE BENIGNA: nos termos do art. 106 do CTN, a legislação tributária somente poderá retroagir quando for meramente interpretativa ou mais benéfica ao contribuinte;

Imposto de Renda - tem fato gerador periódico (composto pela soma de vários fatos isolados num certo período, que só se aperfeiçoa com a implementação do último dos fatos isolados) – a lei do IR deve ter sido instituída no exercício financeiro anterior ao que o fato gerador periódico acontecerá, para somente ser cobrado no exercício financeiro seguinte ao da implementação do fato.

**OBS:** Conferir a Súmula 584 do STF.

Obs – O art. 106 do CTN cuida da aplicação retroativa da lei não instituidora ou modificadora de tributos: a) quando meramente interpretativa; b) tratando-se de ato não definitivamente julgado, quanto a infração à legislação tributária e penalidades pertinentes, desde que reduza a multa ou deixe de definir o fato como infração.

➤ **ANTERIORIDADE** (Art. 150, III, b, da C.F.): Não se pode cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. É também chamado por PRINCÍPIO DA NÃO - SURPRESA, também decorrente do Princípio da Legalidade, por meio do qual se permite ao contribuinte fazer um planejamento fiscal acerca da viabilidade de suas atividades econômicas.

- Substituição, a partir da E.C. nº 1/69, do clássico PRINCÍPIO DA ANUALIDADE Tributária, o qual exigia prévia autorização orçamentária para se poder cobrar o tributo no exercício financeiro seguinte. Assim, duas leis deveriam existir para que se pudesse cobrar tributos: a primeira, por exigência do

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

Princípio da Legalidade, para instituir ou majorar tributos (ato - regra); a segunda, lei orçamentária (ato - condição), observando-se o princípio da anualidade tributária, para autorizar a cobrança de tributo em exercício seguinte. Assim, o Princípio da Anualidade Tributária (exigência constitucional da prévia autorização orçamentária) difere do atual Princípio da Anterioridade, na medida em que condicionava a cobrança de um tributo, em um determinado exercício financeiro, à sua prévia inclusão no respectivo orçamento anual, permitindo, assim, que o legislador, representante do Povo, democraticamente controlasse a cobrança do tributo e a realização da respectiva despesa;

- A Constituição de 1988 contentou-se, inicialmente, em exigir que a lei instituidora ou majoradora do tributo fosse publicada no exercício anterior àquele em que ela entraria em vigor (alínea „B” do inciso III do art. 150); não se exigindo, porém, que ela já estivesse em vigor no exercício anterior, tal como exigia a E.C. nº 1/69 (art. 153, § 29). Hoje, tal princípio foi complementado pelo disposto na alínea „C” do inciso III do Art. 150 da Constituição, a qual veda a cobrança do tributo antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.
- Não se submetem à vedação contida no inciso „B”, os seguintes tributos (§ 1º do art. 150):
  - Empréstimo Compulsório instituído em razão de guerra ou calamidade (art. 148, I)<sup>26</sup>;
  - Impostos extrafiscais: II, IE, IPI e IOF (art. 153, I, II, IV e V, respectivamente);
  - Imposto Extraordinário de Guerra externa (art. 154, II);
  - CIDE Combustíveis (art. 177, § 4º, I, „b”).
- Não se submetem à vedação contida no inciso „C”, os seguintes tributos (§ 1º do art. 150):
  - Empréstimo Compulsório instituído em razão de guerra ou calamidade (art. 148, I);
  - Impostos extrafiscais: II, IE, IR<sup>27</sup> e IOF (art. 153, I, II, III e V, respectivamente)<sup>28</sup>;
  - Imposto Extraordinário de Guerra externa (art. 154, II);
  - Fixação da base de cálculo do IPVA (art. 155, III) e IPTU (156, I).
- EXCEÇÃO: Pelo Princípio da Anterioridade Mitigada ou Nonagesimal, previsto no § 6º do art. 195 da CF/88, as Contribuições Sociais

<sup>26</sup> Note-se que o E. C. destinado a investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional deve se submeter, por expressa determinação do inciso II do 148 da Constituição, ao disposto no art. 150, III, „b”.

<sup>27</sup> Cf. súmula 584 do STF, criticada pela doutrina por conflitar com o art. 144 do CTN.

<sup>28</sup> Note-se que o IPI, embora tenha sido dispensado da observância do Princípio da Anterioridade (alínea „b”) submete-se ao princípio da noventena, previsto na alínea „c” do inciso III do art. 150, nos termos do disposto no § 1º do mesmo dispositivo.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROF<sup>a</sup> ANA MARIA DE SANT'ANA**

enumeradas naquele artigo não se submetem ao Princípio da Anterioridade previsto no art. 150, III, „b“.

- EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE: conforme dispõe o artigo 155 § 4º, IV, c, da CF/88, é permitida a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS, cujas alíquotas poderão ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro,

**Vacatio legis de 90 dias –** (art. 150, III, c, CF, com a redação pela EC 42/03). A lei que institui ou majora (modifica) tributo só entra em vigor 90 dias a contar de sua publicação, obedecendo-se ainda ao Princípio da Anterioridade. Consequências:

- a) se entre a data da publicação da lei e o decurso do prazo da *vacatio legis* de 90 dias a vigência se der ainda dentro do mesmo exercício financeiro, em atenção ao Princípio da Anterioridade, a lei só entrará em vigor efetivamente no primeiro dia do exercício seguinte ao da sua publicação. EXEMPLO - lei publicada em 01 de abril de 2004, mas como ainda está dentro do mesmo exercício financeiro, pelo Princípio da Anterioridade, só entra em vigor efetivamente em 01.01.05.
- b) se entre a data da publicação da lei e o decurso do prazo da *vacatio legis* de 90 dias a vigência se der já no exercício seguinte, esta lei entra em vigor no vencimento da *vacatio legis*. EXEMPLO – lei publicada em 01 de novembro de 2004 com a *vacatio legis* de 90 dias entra em vigor efetivamente 01 de fevereiro de 2005, pois venceu o prazo no exercício seguinte ao da publicação da lei.

➤ **PROIBIÇÃO DO CONFISCO** (Art. 150, IV da C.F.): evita-se o tributo exaure a fonte de riqueza, exigindo-se, assim, razoabilidade – justa medida - na tributação. O exercício do poder de tributar não pode implicar no poder de destruir. Isso porque, não se pode estancar a atividade produtiva do País. Por isso, veda-se a utilização do tributo com efeito de confisco, vale dizer, com o sacrifício daquela riqueza mínima necessária a assegurar a sua renovação ou a subsistência do contribuinte. Seria a absorção, total ou parcial, da propriedade particular pelo Estado, sem o pagamento da respectiva indenização ao contribuinte desapropriado. Assim, pode-se definir o confisco como sendo uma desapropriação sem a respectiva indenização devida pelo Estado. Até porque, pelo caráter eminentemente sancionatório do confisco, ele não adequaria à definição de tributo fornecida pelo art. 3º do CTN, o qual exige que o mesmo não constitua sanção por ato ilícito.

➤ **PROIBIÇÃO DO ESTABELECIMENTO DE LIMITAÇÕES AO TRÁFEGO DE PESSOAS OU BENS**, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança do PEDÁGIO pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público (Art. 150, V da C.F.);

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

- PEDÁGIO (ou Rodágio, conforme preferia Aliomar Baleeiro): Há imensa controvérsia doutrinária acerca de sua natureza jurídica. Não obstante o STF (RE 181.475-6) já ter definido o pedágio como Taxa; a maioria da doutrina não reconhece a sua natureza tributária, eis que não se trata de serviço público essencial, na medida em que a sua não utilização pelo particular em nada prejudicará a coletividade. Por outro lado, parece se tratar de um preço público, pois não se trata de nenhum serviço ínsito à soberania estatal, muito menos de serviço essencial a interesse público (cuja utilização seja obrigatória para o particular, sob pena de a sua não utilização acarretar prejuízos para toda a coletividade). Parece ser, na verdade, um preço cobrado pela efetiva utilização de um bem público.
- **TRANSPARÊNCIA** na tributação indireta (Art. 150, § 5º, Constituição): “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.”;
- LEI N° 12.741/2012- Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art.6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor.
  - Exigência de Lei Complementar federal a disciplinar a concessão de benefícios fiscais pelos Estados e DF pertinentes ao ICMS, a fim de se evitar a guerra fiscal (art. 150, § 6º, *in fine*);
  - **UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA**: tributação federal equânime sobre todo o território nacional, ressalvados os incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; (art. 151, I da CF).
- **PROIBIÇÃO DE CONCESSÃO DE ISENÇÃO PELA UNIÃO DE TRIBUTOS** da competência dos Estados e Municípios (art. 151, III);
- **NÃO DISCRIMINAÇÃO PELA PROCEDÊNCIA DO DESTINO** (art. 152): vedase a guerra fiscal, em proteção ao pacto federativo.

### **PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO**

- **PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE**: o qual exige proporcionalidade entre a tributação e a eficiência e economicidade da contraprestação dos serviços prestados pelo Estado. Tais valores correlacionam-se com a vedação do confisco e com a capacidade tributária já anteriormente analisados no tópico pertinente às limitações ao poder de tributar. Por outro lado, constituindo o tributo um dever cívico do contribuinte, encontra-se ele legitimado para, pessoalmente ou por meio dos diversos órgãos que o representam, fiscalizar a aplicação desses mesmos recursos;

- **DESONERACÃO DAS EXPORTAÇÕES:** princípio econômico segundo o qual não se deve exportar tributos. Vale dizer, para que o Estado possa alcançar o almejado saldo positivo em sua balança comercial, um dos pilares do equilíbrio de sua macroeconomia, as exportações devem ser estimuladas, o que sugere a redução, ou mesmo a desoneração, dos encargos tributários incidentes sobre elas;
- **PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO:** a alíquota dos tributos estaduais terão seus parâmetros definidos pelo Senado Federal, a fim de se evitar a indesejável guerra fiscal, perniciosa às finanças públicas dos entes federativos. Cf.: ITD (art. 155, IV), ICMS (art. 155, IV e V) e IPVA (art. 155, § 6º, I). Quanto ao ISS, de competência municipal, a Constituição Federal, a fim de também coibir a guerra fiscal entre os integrantes da Federação, prevê no § 3º do art. 156 a edição de Lei Complementar federal com o seguinte escopo:
- Fixação de suas alíquotas máximas e mínimas;
  - Exclusão da sua incidência sob exportação de serviços; e Regulamentação da concessão e revogação de benefícios fiscais.
  - Art. 151: É vedado à União:
    - Instituir tributo que não seja UNIFORME em todo território nacional. O Princípio da UNIFORMIDADE TRIBUTÁRIA GEOGRÁFICA decorre do Princípio Federativo, segundo o qual as unidades federadas devem ser tratadas de forma isonômica (na medida de suas próprias desigualdades), a fim de restar assegurada a unidade política e econômica do País;
    - Tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, DF e Municípios;
    - Instituir ISENÇÕES HETERÔNOMAS (de tributos alheios). Tal vedação entretanto, conforme já assentado no STF (RE 229.096/RS e ADIn nº 1.600), não impede à União de instituir, mediante Tratado Internacional, isenções de tributos da competência estadual, distrital e / ou municipal.
  - Art. 151: veda-se aos Estados, DF e Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino. GUERRA FISCAL.
  - **PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS IMPLÍCITOS:** são aqueles que, embora não expressamente positivados na Constituição, decorrem do sistema republicano federativo por ela adotado, bem como dos princípios gerais do Direito Tributário<sup>29</sup>.

<sup>29</sup> Ressalte-se que a Constituição de 1988 constitucionalizou vários dos princípios antes denominados de implícitos, tais como: o da igualdade tributária; o da capacidade contributiva; o da irretroatividade da lei fiscal, bem como o da proibição da utilização do tributo com efeito confiscatório.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

- ♦ Imposto Proibitivo do exercício de qualquer atividade profissional lícita (art. 5º, XIII).
- ♦ Destinação pública do tributo (finalidades públicas). Contudo, um interesse particular imediato pode ser justificado pela consideração de um interesse público futuro.

➤ **PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS** (são aqueles pertinentes a determinados tributos)<sup>30</sup>:

- Imposto de Renda (Art. 153, § 2º, I da C.F.):
  - ♦ GENERALIDADE: tributação de todos os membros da comunidade;
  - ♦ UNIVERSALIDADE: abarca todos os fatos sujeitos ao conceito legal de renda; e
  - ♦ PROGRESSIVIDADE: variação da alíquota em função do valor da base imponível.
- IPI (Art. 153, § 3º, da C.F.):
  - ♦ SELETIVIDADE, variando a alíquota conforme a essencialidade do produto, o que propicia a exacerbação do produto considerado supérfluo;
  - ♦ NÃO – CUMULATIVIDADE, compensação do que foi pago nas operações anteriores, a fim de se evitar a chama “tributação em cascata”;
  - ♦ Não incidência sobre os PRODUTOS DESTINADOS AO EXTERIOR; e
  - ♦ Terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital, na forma da lei.
- ITR (Art. 153, § 4º da CF):
  - ♦ PROGRESSIVIDADE, admitida para desestimular a manutenção da propriedade improdutiva;
  - ♦ Não incidirá sobre a pequena gleba rural, assim definida em lei, que esteja cumprindo a sua FUNÇÃO SOCIAL – sendo explorada por seu proprietário que não possua outro imóvel.
- ICMS (Art. 155, § 2º, I e III, IX e X, da CF):
  - ♦ Será NÃO-CUMULATIVO, podendo ser SELETIVO;
  - ♦ Incidirá também sobre as MERCADORIAS IMPORTADAS por pessoas físicas, bem como sobre aquelas fornecidas cumulativamente com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (ISS);

---

<sup>30</sup> Muitos desses aspectos já foram anteriormente abordados em tópicos anteriores, portanto, favor desconsiderar aquilo que constituir mera repetição.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

♦ Não incidirá (IMUNIDADE) sobre:

- Operações que se destinem mercadorias ou serviços para o exterior;
  - Operações que se destinem petróleo, derivados, combustíveis ou energia elétrica a outros Estados da Federação;
  - Operações envolvendo o ouro, enquanto ativo financeiro (objeto do IOF); e
  - Prestação de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.
- IPTU (Art. 156, § 1º e art. 182, § 4º, II):
    - ♦ PROGRESSIVIDADE no tempo, como instrumento coercitivo de implementação da política urbana traçada no Plano Diretor de cada cidade;
    - ♦ PROGRESSIVIDADE em razão do valor do imóvel;
    - ♦ ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS, conforme a localização e uso do imóvel.
  - ITBI (Art. 156, § 2º, I, da C.F.): a princípio, não deve incidir sobre a REALIZAÇÃO DE CAPITAL ou transformação das empresas.
  - ISS (Art. 156, § 3º): teve sua incidência excluída dos serviços destinados ao exterior pelo inciso primeiro do art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003.

## **X - IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS**

O conceito de imunidade não é uníssono na doutrina. Os doutrinadores ora se referem a ela como limitação constitucional ao poder de tributar, como regra de exclusão de competência tributária, como espécie de não incidência de qualificação constitucional, ora como norma constitucional de exoneração tributária.

Na não-incidência (ou não-incidência em sentido estrito) o fato em questão não foi descrito na hipótese de incidência de nenhuma norma de tributação. A legislação não instituiu tributo sobre aquele fato. Aquele fato não está descrito na hipótese de incidência de nenhuma norma.

Quanto à imunidade e isenção, para a doutrina clássica haveria incidência (o fato é definido como hipótese de incidência pela lei tributária), mas a obrigação de pagar tributo seria afastada pela norma constitucional (no curso da imunidade), ou pela norma legal (no caso de isenção).

Hoje, predomina em doutrina o entendimento de que, tanto na imunidade como na isenção, há obstáculo à própria incidência da norma de tributação. Na imunidade, porque a Constituição, ao outorgar competência impositiva às pessoas jurídicas de direito público, exclui de tal competência aquelas situações ou pessoas objeto da regra de imunidade. A Constituição é que outorga competência tributária e excluiu a situação objeto da regra constitucional de imunidade.

A imunidade decorre de regra da Constituição

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

Em sua acepção restrita, a expressão IMUNIDADE TRIBUTÁRIA alcança apenas os IMPOSTOS. Não há, portanto, imunidade de taxas e contribuições. Todavia, a doutrina já defende que o Art. 5º, XXXIV, a e b da CF; o Art. 5º, LXXVI e LXXVII da CF e o Art. 195 § 7º, prevêem exceções à regra.

## **1 - CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES**

- 1.1. Imunidade recíproca** - O artigo 150, VI , a, da CF veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. A imunidade é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, § 2º).  
A imunidade recíproca restringe-se a impostos, não abrangendo taxas, contribuições de melhoria ou outras contribuições, como as previdenciárias.
- 1.2. Imunidade dos templos** - O artigo 150, VI, b, da CF consagra a regra da imunidade dos templos de qualquer culto.
- 1.3. Imunidade dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e instituições de educação e assistência social** - O artigo 150, VI, c, da CF confere imunidade ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.
- 1.4. Imunidade de livros, jornais e periódicos** - O artigo 150, VI, d, da CF confere imunidade os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- 1.5. Outras imunidades** -  
Art. 153 § 3º, III, da CF - imunidade do IPI;  
Art. 153 § 4º, II - imunidade do ITR;  
Art. 153 § 5º - imunidade de quaisquer tributos, exceto IOF;  
Art. 155 § 2º, X, c - imunidade de ICMS;  
Art. 155 § 2º, X, a - imunidade de ICMS;  
Art. 155 § 2º, XII, e - imunidade de ICMS;  
Art. 156 § 2º, I, da CF - imunidade de ITBI *inter vivos*;  
Art. 155 § 2º, X, b da CF - imunidade de ICMS;  
Art. 195 § 7º da CF - imunidade de contribuição social para a seguridade social;  
Art. 184 § 5º da CF - imunidade de impostos federais, estaduais e municipais;  
Art. 5º, XXXIV, a e b da CF;  
Art. 5º, LXXVI e LXXVII da CF.

## **XI- FATO GERADOR**

Aquela descrição legal do fato capaz de dar nascimento à obrigação tributária costuma-se dar o nome de fato gerador, o mesmo nome designa a concreta ocorrência de tal fato.

Fato gerador *in concreto* é o fato imponível. O fato que aconteceu e determinou o fato gerador

O fato gerador *in abstrato* é a hipótese de incidência do tributo.

Há, portanto, duas hipóteses distintas sendo que a descrição legal, portanto hipotética, dos fatos idôneos para gerar a obrigação tributária, dá-se o nome de hipótese de incidência. Já, a concreta e efetiva verificação destes fatos será designada como fato imponível.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

Há, assim, dois momentos lógicos (e cronológicos), primeiramente, a lei descreve um fato capaz (potencialmente) de dar nascimento a uma obrigação, depois, ocorre o fato.

Se ele revestir as características antes hipoteticamente descritas na lei, então determina o nascimento de uma obrigação tributária, colocando a pessoa (a que a lei indicou) como sujeito passivo, vinculado ao Estado até obter a sua liberação, pela prestação do objeto da obrigação (tendo o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos da quantia em dinheiro fixada pela lei).

## **1 - HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, FATO GERADOR /IN ABSTRATO**

É o fato que se ocorrido faz nascer a relação jurídica tributária, que tem por objeto, a dívida tributária. É o fato que se acontecido faz nascer para alguém o dever de pagar o tributo.

Quando o fato se subsume à norma ocorre o nascimento da obrigação tributária. Adequação do comportamento do contribuinte com a norma descrita.

Para que o Estado possa exercer a tributação, se vale de obrigações, cujo nascimento depende da verificação da ocorrência concreta de um determinado fato, previamente descrito em lei. Não basta, portanto, para a existência das obrigações "in concreto", a simples descrição legal dos fatos, como por exemplo: auferir rendimentos, produzir determinada coisa ou possuir determinado imóvel.

O nascimento da obrigação fica ainda condicionado à verificação ou à ocorrência concreta e efetiva daquele fato hipoteticamente descrito na lei.

Qualquer fato pode ser qualificado pelo legislador como apto a gerar a obrigação tributária: fatos naturais ou jurídicos, voluntários ou involuntários.

Na maioria das vezes, sem que nesse sentido haja qualquer exigência própria do direito, estes fatos têm expressão econômica, em se tratando de imposto entende-se que indicam existência de capacidade contributiva de alguém e, por isso, este alguém é designado pela lei como sujeito passivo da obrigação tributária.

Quando, pois, a lei elege um fato como hipótese de incidência de um imposto, presume o intérprete que este fato indica capacidade contributiva.

Ao criar o imposto, descrevendo hipoteticamente o fato ou conjunto de circunstâncias de fato que é qualificado juridicamente como apto a dar nascimento à obrigação tributária, a lei deve ser minuciosa, estabelecendo desde logo os seguintes elementos: a) características do fato, b) momento em que se reputa acontecido, c) relações não jurídicas entre o fato e as pessoas nele envolvidas, principalmente o sujeito passivo da obrigação, d) indicação do sujeito ativo da obrigação tributária (quando for o caso), e) base de cálculo, f) alíquota.

A situação de fato pode consistir num simples fato material (passagem de mercadoria pela linha aduaneira), fato econômico (renda), ou pode revestir a forma de uma relação jurídica (compra e venda).

## **2 - FATO IMPONÍVEL**

O fato imponível, rigorosamente não cria a obrigação tributária. Quem a cria é a lei (por isso se diz obrigação *ex lege*). O fato imponível é o pressuposto do qual depende a obrigação para surgir.

O fato imponível não tem virtude própria, não tem força para criar nenhuma obrigação. A lei é que lhe atribui a qualidade de provocar tal notável efeito, dar nascimento à obrigação tributária.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

Assim, a hipótese de incidência é que contém a força criadora da obrigação. O fato imponível apenas assinala o momento e o pressuposto para que se instaure o vínculo legalmente previsto.

O fato imponível determina o nascimento da obrigação, mas não a cria. O fato imponível é um fato jurídico, para o direito tributário nunca um ato jurídico.

Mesmo os negócios jurídicos erigidos em hipóteses de incidência dos tributos comparecem no direito tributário como meros fatos, iguais aos fatos naturais ou aos fatos involuntários.

Como regra geral, portanto, pode-se afirmar que a hipótese de incidência se refere a um fato jurídico e nunca a ato negocial (para efeitos tributários), e que, como fato jurídico, para o direito tributário, tem sempre a consistência de fato econômico de relevância jurídica.

### **3 - NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS**

As normas jurídicas são juízos hipotéticos, em que se enlaça determinada consequência à realização condicional de um evento. E, quanto a essa arquitetura lógica interior, nenhuma diferença há entre regras jurídicas tributárias, comerciais, civis, penais, administrativas, processuais, constitucionais, etc., porque pertence à própria substância formal do juízo normativo. O princípio que estabelece o elo de ligação entre o antecedente e o consequente das normas jurídicas é o **dever- ser**, em contraposto às leis naturais, onde encontramos o princípio da causalidade.

As regras jurídicas tributárias podem ser focalizadas em três classes:

- a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário;
- b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinados da dívida (norma-padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária).
- c) normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização.

São normas tributárias em sentido estrito aquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz da incidência fiscal, e são normas tributárias em sentido amplo todas as demais.

A norma tributária em sentido estrito é a que define a incidência fiscal. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência. A hipótese trará a previsão de um fato (ex. se alguém industrializar produtos) enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária), que se vai instaurar, onde e quando acontecer o evento cogitado no suposto (ex. aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritos e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROF<sup>a</sup> ANA MARIA DE SANT'ANA**

Na hipótese (descritor) encontraremos um critério material (ex. comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

**Exemplo de norma jurídica tributária em sentido estrito:**

**Hipótese (descritor)**

1. critério material - ser proprietário de bem imóvel
2. critério espacial - no perímetro urbano do município de São Paulo
3. critério temporal - no dia 1º do ano civil

**Consequência (prescritor)**

1. critério pessoal - sujeito ativo - Fazenda Municipal  
                                  sujeito passivo - o proprietário do imóvel
2. critério quantitativo - base de cálculo - o valor venal do imóvel  
                                  alíquota - 1%

Equivale a dizer que a Fazenda Pública Municipal, em virtude do acontecimento do fato previsto na hipótese, ficou investida na condição de sujeito ativo, do direito subjetivo público de exigir do proprietário, como sujeito passivo, a importância correspondente a 1% do valor venal do imóvel.

Todas as demais regras que componham a disciplina do mesmo tributo, por não cuidarem propriamente do fenômeno da incidência e, também por motivo de acentuada superioridade numérica, ficarão sob a rubrica de normas tributárias em acepção ampla.

Geraldo Ataliba propôs a adoção de hipótese de incidência para denominar a descrição abstrata, contida na lei e, fato imponível para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos, que satisfaz os ante-supostos requeridos pela norma jurídica.

**CRITÉRIO MATERIAL**

Nele há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo.

**CRITÉRIO ESPACIAL**

Há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional.

**CRITÉRIO TEMPORAL**

O critério temporal da hipótese de incidência tributária é o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferece elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o laço jurídico que amarra o devedor e credor, em função de um objeto - o pagamento de certa prestação pecuniária.

## **XII - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

### **1 - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

Artigo 113 do CTN: " A obrigação tributária é principal ou acessória."

Os parágrafos 1º e 2º explicitam o alcance da obrigação tributária principal e da obrigação acessória.

Parágrafo 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."

Assim, a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, posição doutrinária já sedimentada, ainda que sob constante ameaça de teorias que afirmam a constituição do vínculo no instante em que se lavra o ato jurídico do lançamento.

Consagrou-se na doutrina majoritária, a tese da natureza declaratória do lançamento, que traduz o reconhecimento de que a obrigação nasce juntamente com a realização do fato jurídico tributário. Onde houver a obrigação tributária, terá havido, certamente, o fato típico, e a recíproca é verdadeira.

Parágrafo 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."

Obrigações acessórias são obrigações de natureza administrativa, sem caráter patrimonial. Têm por objeto prestações positivas ou negativas previstas em lei, no interesse da fiscalização.

Parágrafo 3º "A obrigação acessória , pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal realtivamente a penalidade pecuniária."

O descumprimento do dever suscita a incidência da penalidade pecuniária., que onerará o patrimônio do infrator.

A multa, por uma série de razões que consultam os interesses da Administração, é cobrada por intermédio dos mesmos recursos administrativos e com o emprego de idênticos instrumentos processuais aos utilizados na cobrança dos tributos. Há indiscutíveis motivos de ordem prática, que aproximam a exigência das duas pretensões.

### **2 - RELAÇÃO JURÍDICA OBRIGACIONAL**

A obrigação tributária tem um sujeito ativo e um sujeito passivo. Tem um credor e um devedor. O credor detém a titularidade do crédito tributário, possui um direito subjetivo a percepção do tributo, tem capacidade tributária ativa (esta é delegável por lei - fenômeno da parafiscalidade).

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

Relação jurídica é um vínculo, entre duas pessoas pelo menos. É um tipo de relação jurídica que vincula duas pessoas chamadas respectivamente credor e devedor, uma das quais (credor) tem o direito de exigir da outra (devedor) uma determinada prestação(objeto).

Assim, a relação jurídica que se estabelece entre o Estado e o contribuinte, por ocasião da tributação, reveste a forma de obrigação. É tipicamente um vínculo obrigacional. E, sendo obrigacional, desaparece com a prestação do seu objeto(tributo).

Adotando a mesma estrutura jurídica das obrigações *ex lege*, o Estado exerce inauguralmente e de forma superior a sua atividade tributária. E o faz qualificando mediante lei determinados fatos - aqueles fatos jurídicos que presumivelmente indiciam capacidade contributiva, como capazes de darem nascimento a uma obrigação jurídica, qual seja, a de prestar determinada quantia em dinheiro. Desde que se verifica o fato, qualificado pela lei como hábil para gerar a obrigação jurídica tributária, o Poder Público é credor de um determinado objeto que se chama tributo.

O contribuinte, por sua vez, torna-se devedor do mesmo objeto (que, em matéria tributária, é sempre uma importância em dinheiro). Tratando-se de uma obrigação, irá extinguir-se pela prestação de seu objeto.

### **XIII - SUJEITO ATIVO E PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA**

A relação jurídica tributária é aquela especial relação que se instaura entre o sujeito ativo e o passivo do tributo, inclusive terceiros, diante de uma obrigação tributária atual ou iminente.

Portanto, o requisito mínimo de qualquer relação jurídica tributária é, por definição, a obrigação tributária, mas seu conteúdo é muito mais complexo, pois comprehende outras situações jurídicas subjetivas (vínculos, poderes, ônus, potestades, deveres), envolvendo, além do sujeito ativo e passivo do tributo, pessoas diversas, partícipes também da fenomenologia impositiva.

#### **1. SUJEITO ATIVO**

Nos exatos termos do artigo 119 do CTN, "SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA É A PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO TITULAR DA COMPETÊNCIA PARA EXIGIR SEU CUMPRIMENTO".

O dispositivo faz remissão a dois interessantes intitutos de Direito Tributário, pois além de se referir expresamente à competência tributária, alude à exigência de seu cumprimento, característica indissociável da capacidade tributária.

O sujeito ativo da obrigação tributária é, pois, o ente político, investido de competência e de capacidade tributária, isto é, qualificado para instituir os tributos discriminados na Constituição, bem como apto para cobrá-los dos respectivos sujeitos passivos, vale dizer, para ser titular de direitos e obrigações na ordem jurídica tributária.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, PORTANTO, É A PESSOA INVESTIDA DA QUALIDADE PARA INSTITUIR (COMPETÊNCIA) E APLICAR (CAPACIDADE) OS TRIBUTOS DISCRIMINADOS NA CONSTITUIÇÃO.

A competência tributária coloca-se no plano institucional do tributo, mas a autorga é de índole constitucional, pois os entes políticos (União, Estados e Municípios) só podem instituir os tributos discriminados na Constituição.

Além disso, um dos traços mais marcantes desse instituto no Direito Tributário é a sua indelegabilidade. Nos termos do artigo 7º do CTN a competência tributária é indelegável e isto tem o seguinte significado: quando o ente competente não institui determinado tributo, outro não poderá fazê-lo, em via substitutiva.

Por sua vez, a capacidade tributária coloca-se no plano operacional e significa a aptidão para cobrar tributos legalmente instituídos. Ordinariamente, tratando-se de impostos - tributos não vinculados a uma atuação estatal - os entes políticos concentram as duas potestades (COMPETÊNCIA E CAPACIDADE), pois investidos de competência, passam a aplicá-los, acionando os atos administrativos de lançamento necessários à constituição dos respectivos créditos tributários.

## **1- SUJEITO PASSIVO**

O sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor do tributo. É aquela pessoa que detém a capacidade tributária passiva ou seja que tem o dever jurídico de pagar o tributo.

O sujeito passivo é aquele a quem incumbe adimplir a obrigação tributária. É aquele que praticou a situação descrita no núcleo do fato gerador, aquele a quem pode ser imputada a autoria ou titularidade passiva do fato imponível.

Qualquer pessoa pode de modo válido ser compelida a pagar o tributo, inclusive as Sociedades de Economia Mista e as Empresas Públicas não terão privilégios fiscais (artigo 173, parágrafo 2º da CF).

O tributo num primeiro momento é criado no plano abstrato e a lei que cria em abstrato o tributo não antecipa a pessoa do contribuinte, limita-se a apontar critérios que quem auferir rendimentos será identificado como contribuinte, após a ocorrência do fato imponível

O sujeito passivo é sempre virtual ele só se tornará real quando ocorrer o fato imponível, o fato gerador "in concreto"

Dispondo sobre fato gerador da obrigação tributária, o artigo 118 do CTN enuncia que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada com desconsideração da natureza dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes. Essa disposição normativa é que permite a tributação das rendas procedentes de atividades ilícitas ou imorais, afastando a incidência da regra civilística que considera nulos os atos jurídicos, quando for ilícito ou impossível seu objeto (artigo 145, II do Código Civil).

Mas é no capítulo do Sujeito Passivo (arts. 121 e s.) e da Responsabilidade Tributária (arts. 128 e s.) que o CTN revela, de maneira mais enfática, a vocação autonômica do Direito Tributário.

O inciso I do artigo 126 do CTN dispõe que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais. Por sua vez, o artigo 128 do CTN autoriza a lei ordinária a atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa excluindo até a responsabilidade do contribuinte (o que se dá, na substituição tributária).

### 3. SUJEIÇÃO PASSIVA E SEUS MODELOS

O sujeito passivo pode ser o contribuinte ou um terceiro, no caso chamado de responsável.

**Contribuinte** é todo sujeito passivo que tem uma relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador.

Contribuinte é a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui elemento pessoal do fato imponível.

O contribuinte é o sujeito passivo, como regra geral. Basta interpreta corretamente o elemento pessoal da hipótese de incidência e já se o identifica.

O contribuinte não é explicitamente mencionado na lei. Sua caracterização decorre da configuração do elemento pessoal da hipótese de incidência. Já os demais tipos de sujeito passivo (responsáveis) precisam ser inequivocamente apontados pela lei.

**Quando a situação-base ostenta natureza de fato econômico**, como sucede na generalidade dos casos previstos na CF (importação e exportação de mercadorias, industrialização e fornecimentos de bens ou serviços, disponibilidade de bens ou rendas, etc.), o legislador ordinário não tem alternativas, pois só pode qualificar como contribuinte o operador econômico que realiza o pressuposto tributário.

**Quando a situação-base ostenta a natureza de ato jurídico**, vale dizer, quando relevante para o Direito Tributário não é a intenção de fazer, mas a intenção jurídica, como se dá com os impostos que gravam as transmissões imobiliárias e as transações mobiliárias, o legislador ordinário poderá qualificar como contribuinte qualquer das partes envolvidas na relação jurídica, pois ambas são partícipes do ato jurídico bilateral. Verificar arts. 42 e 66 do CTN.

**Responsável** é um terceiro vinculado pela lei ao pagamento de um tributo.

É todo sujeito passivo, que sem revestir da condição de contribuinte, vê-se obrigado a pagar o débito por força de disposição expressa de lei.

Entre o sujeito passivo direto e o sujeito passivo indireto deve haver uma relação jurídica que confira ao sujeito passivo indireto o pronto resarcimento.

O fenômeno da sujeição passiva indireta só ocorre com os impostos.

### 4 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A lei não raramente atribui a responsabilidade pelo débito tributário a terceiro, que não o contribuinte, vinculado ao fato imponível. Nestes casos, ou o contribuinte fica excuído ou é relegado a posição supletiva.

A intensidade da responsabilidade tributária varia desde a solidariedade até a completa substituição do contribuinte.

Substituição legal tributária é uma forma de execução contra terceiros. Importa a sub-rogação *ex vi legis* por terceiro (substituto) na posição do sujeito passivo (substituído).

Aqui, o substituto é o devedor, perante o fisco. É verdade que tem ação regressiva contra o substituído. Por isso, ambos têm legitimidade para impugnar a pretensão tributária.

Do que se vê que a lei pode cindir a relação obrigacional tributária, atribuindo o débito a uma pessoa, e a responsabilidade pela sua solução a outra.

Assim, o substituto é o sujeito passivo da relação tributária. É o terceiro a quem a lei comete, exclusivamente, o dever de pagar tributo alheio.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

Esta configuração é especial e típica do direito tributário e não conhece símiles em outros ramos do direito.

A legitimidade para resistir ao tributo indevido ou a qualquer excesso do fisco, decorre, como lógica consequência, impedimento de agir regressivamente contra o substituído, no caso de o substituto não usá-la ou usá-la mal.

Muitas vezes o Poder Público, por conveniência ou necessidade, cobra o tributo de uma pessoa diferente daquela que está em relação direta com o fato gerador.

## **5 - RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO**

Responsável tributário, em sentido estrito, são todos aqueles que, por disposição legal, são acrescidos à relação fisco-contribuinte, em caráter SOLIDÁRIO. O artigo 134 do CTN fornece um elenco de pura responsabilidade tributária.

Nos termos do caput do 134 do CTN trata-se de responsabilidade solidária, mas em via subsidiária, pois os sujeitos passivos ali elencados somente respondem "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte". Em primeiro lugar, portanto, devem ser exequidos os bens do devedor principal, CONTRIBUINTE.

Outra particularidade, no disposto no parágrafo único do artigo 134 do CTN: os responsáveis tributários em causa comente respondem pelas penalidades pecuniárias de caráter moratório, vale dizer, não respondem pelas penalidades pecuniárias aplicadas em decorrência da prática de infração à lei tributária. Pelos ilícitos fiscais praticados pelos contribuintes e apurados pela fiscalização, a qualquer tempo, respondem somente seus partícipes diretos.

O artigo 135 e seus incisos se ocupam de outros modelos de responsáveis tributários. O inciso III - deles, o mais importante, dispõe que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A hipótese é de responsabilidade por fraude à lei, em que a falta de recolhimento de tributo deriva de evasão tributária e a sanção aplicada corresponde à permissão ao julgador de desconsiderar a personalidade jurídica da empresa e responsabilizar pessoalmente os diretores e gerentes de sociedades de capital (S/A e LTDA.)

Nesta hipótese não aproveita aos destinatários do artigo 135 a anistia prevista no parágrafo único do artigo 134: os sócios-gerentes de sociedades limitadas e os diretores de sociedades anônimas respondem pelos tributos e pelas multas fiscais eventualmente apuradas pela fiscalização, aplicando-se à espécie a desconsideração da personalidade jurídica da empresa.

## **6 - SUCESSÃO TRIBUTÁRIA**

A sucessão tributária é um modelo de sujeição passiva legalmente previsto para assegurar a continuidade das relações jurídicas ativadas pelo contribuinte, que, por razões diversas (venda de estabelecimento comercial, industrial ou profissional, benda de bem patrimonial móvel ou imóvel, morte ou falência) deve ser sucedido na relação jurídica tributária.

A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA É UMA HIPÓTESE DE SUB-ROGAÇÃO nos direitos e obrigações do contribuinte no contexto mais amplo da relação jurídica tributária.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

O artigo 129 do CTN prevê a sub-rogação do sucessor nas obrigações tributárias em curso de constituição ou definitivamente constituídas, bem como nas obrigações tributárias constituídas, posteriormente à data do evento. O sucessor responderá, inclusive, pelos débitos fiscais apurados através de auto de infração lavrado contra o contribuinte APÓS a data do evento sucessório.

Não repugna o nosso ordenamento jurídico a transmissibilidade das multas fiscais ao sucessor, a exceção do artigo 134, parágrafo único do CTN.

A sucessão empresarial que decorre da venda do estabelecimento, bem como da sua fusão, transformação, incorporação, cisão ou extinção - recebe a disciplina normativa prevista nos artigos 132 e 133 do CTN.

Cabe analisarmos se persiste ou não a responsabilidade tributária do alienante do estabelecimento, vale dizer, daquele que na qualidade de contribuinte, deu causa ao nascimento da obrigação tributária sub-rogada.

A resposta é positiva: o artigo 133 do CTN somente acede à responsabilidade subsidiária do sucessor quando O ALIENANTE PROSEGUIR 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.

Se o alienante não der prosseguimento a qualquer atividade empresarial, ROMPE-SE O VÍNCULO DE SUBSIDIARIEDADE, PREVALECENDO O VÍNCULO DE SOLIDARIEDADE PURA E SIMPLES ENTRE O ALIENANTE E O SUCESSOR.

Os artigos 130 e 131, inciso I, do CTN se ocupam da sucessão patrimonial, melhor dizendo, da sub-rogação legal nas obrigações tributárias resultantes da aquisição de bens imóveis (IPTU e ITR) e bens móveis (IPVA). Trata-se de modelos sucessórios menos frequentes, por isso que os entes públicos investidos de competência para instituir esses impostos costumam exigir certidão negativa de tributos, para completar formalmente o ato de transferência.

O art. 131, incisos II e III do CTN cuida da sucessão "causa mortis" decorrente do falecimento do contribuinte.

Num primeiro momento a responsabilidade sucessória é do espólio que, em seguida à abertura da sucessão e até a data da partilha, sub-roga-se, nas obrigações tributárias do falecido.

Num segundo momento, a responsabilidade sucessória é dos herdeiros que, após a partilha, se sub-rogam nas mesmas obrigações, mas na proporcionalidade dos respectivos quinhões, legados ou meação.

## **7 - SUJEITO PASSIVO INDIRETO**

Dá-se o surgimento do sujeito passivo indireto pelos fenômenos da: **transferência e da substituição**.

Verifica-se a transferência quando a obrigação tributária, depois de surgir vinculando uma pessoa determinada - o sujeito passivo direto - por influência de fato relevante posterior, desloca-se, para vincular outra pessoa (sujeito passivo indireto).

**Há três figuras de transferência:**

- a) solidariedade**
- b) sucessão**
- c) responsabilização legal**

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

**A) SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA POR TRANSFERÊNCIA, POR SOLIDARIEDADE (ARTIGO 124 e 125 do CTN)**

Ocorre quando duas ou mais pessoas são simultaneamente vinculadas passivamente numa obrigação, como no condomínio de imóveis , por exemplo, pode o Poder Público cobrar tributos globais de qualquer delas.

Duas ou mais pessoas são co-obrigadas pela lei a efetuar o pagamento do mesmo tributo.

A solidariedade tributária só pode advir da lei da entidade tributária competente.

Ela não admite o benefício de ordem, que também é conhecido como direito de excussão (artigo 124, parágrafo único do CTN)

Ex. IPTU incidente sobre terreno pertencente a várias pessoas em condomínio *pro indiviso*.

O que pagou, poderá agir (acionar) os demais obrigados para haver a importância referente aos tributos transferidos à sua pessoa, porém, de responsabilidade de todos. A essa figura de direito se denomina regresso, à ação corresponde : ação regressiva.

**B) SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA POR TRANSFERÊNCIA POR SUCESSÃO (ARTIGO 129 a 133 do CTN)**

Dá-se quando o dever de pagar o tributo se desloca para terceira pessoa em virtude do desaparecimento do primitivo devedor tributário.

Ex. os herdeiros respondem pelas dívidas do "de cujus", até as forças da herança.

Pela morte do sujeito passivo direto (de cujus), ou pela venda de imóvel ou estabelecimento, os ônus da obrigação tributária se transferem para o novo titular (herdeiro ou comprador).

**C) SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA POR TRANSFERÊNCIA POR RESPONSABILIDADE LEGAL (ARTIGO 134 do CTN)**

Ocorre a responsabilização legal quando a lei impõe a obrigação de pagar o tributo a terceiro (sujeito passivo indireto) no caso de não ser pago pelo contribuinte efetivo (sujeito passivo direto).

As pessoas referidas no artigo 135 do CTN são sujeitos passivos da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis por substituição.

Trata-se de modalidade incomum de substituição processual que Cornelutti classifica de substancial, pois o substituto não se limita a estar em juízo, na defesa de direito alheio, mas ele é atingido no seu próprio patrimônio, pelos efeitos da execução.

**SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA POR SUBSTITUIÇÃO**

Ocorre quando o dever de pagar o tributo por expressa determinação legal nasce de imediato na pessoa do responsável.

Ex. imposto de renda na fonte de empregado; o empregador antes de pagar ao empregado abate o valor no salário do empregado, referido valor é enviado à Fazenda Pública.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

A substituição decorre de disposição da própria lei. A lei substitui expressamente o sujeito passivo direto pelo indireto. Assim, a obrigação tributária já nasce vinculando o sujeito passivo indireto, desde que surge, já obriga pessoa diferente daquela diretamente relacionada com o fato gerador.

Ex. o imposto de renda na fonte sobre dividendos de ações. Todo acionista é sujeito passivo direto dessa obrigação tributária. Ocorre, porém, que quando as ações são ao portador, o fisco não pode saber quem é o sujeito passivo direto. Dispõe, então a lei, que pague o tributo por substituição, a própria sociedade anônima, sujeito passivo indireto.

A sujeição passiva indireta só a lei pode prever. É comum nos contratos de locação cláusula de que o IPTU seja a cargo do inquilino, porém, caso não seja pago, perante o fisco o sujeito passivo é o proprietário. O pacto vale apenas entre as partes não entre a Fazenda Pública. O que resta ao proprietário é cobrar posteriormente através de uma ação de regresso em face do contribuinte. (artigo 123 do CTN).

**CONTRIBUINTE DE DIREITO:** o CTN designa como sujeito passivo da obrigação principal, por ser ele que, juridicamente, responde pelas obrigações perante o fisco.

**CONTRIBUINTE DE FATO:** são os compradores ou consumidores finais da mercadoria.

A figura do contribuinte de fato tem hoje interesse no campo do Direito Tributário, especialmente no capítulo da prova de quem assumiu o encargo, para efeito a legitimação, direta ou por representação (artigo 166 do CTN).

Nos impostos indiretos (IPI/ICMS) não há como negar a ocorrência do fenômeno da repercussão, designação dada pelos economistas, isto é, que os sujeitos passivos transladem, expressa ou implicitamente, o "quantum" dos impostos que, afinal, vão ser suportados pelos compradores ou consumidores finais, os contribuintes de fato.

É possível a restituição de tributos (ICMS/IPI) desde que prove haver assumido referido encargo, ou no caso de tê-lo transferido a terceiro estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

A restituição poderá ser feita através de uma ação de repetição do indébito.

**SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO** - é aquele que por disposição legal, é obrigado ao pagamento do imposto em lugar do contribuinte.

A diferença fundamental entre o responsável e o substituto está em que, no primeiro caso, o legislador acrescenta à relação jurídica tributária preexistente uma terceira pessoa, que assume, solidária e subsidiariamente a responsabilidade pelo pagamento do tributo, enquanto que, na substituição, o legislador substitui a pessoa do contribuinte originário pela do substituto, que assume, desta forma, a posição de contribuinte.

## **RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES (Art. 136 a 138 CTN)**

**Art. 136 CTN:** Salvo dispositivo 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.

Neste ponto, o Direito Tributário colide frontalmente com o que ocorre no Direito Penal, em que a imputabilidade sempre depende da subjetividade e, mais do que isso, as consequências do crime influem na pena conferida ao “infrator”.

**Art. 137 CTN: Responsabilidade pessoal ao agente:** ocorrerá nos seguintes casos: a) quando a infração for capitulada como crime ou contravenção penal; b) quando a infração tiver como circunstância elementar o dolo específico do agente; c) em casos especiais descritos no art. 137, inciso III, c.c. art. 134 do CTN.

**Art. 138 CTN: Denúncia espontânea:** 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.

A denúncia espontânea da infração exclui qualquer penalidade, **inclusive a multa de mora**.

**Parágrafo único:** Não será considerada espontânea a denúncia que for apresentada quando já iniciado algum procedimento administrativo relacionado com a infração.

## **CAPACIDADE CIVIL X CAPACIDADE TRIBUTÁRIA**

**Art. 126 CTN:** A capacidade tributária, ou seja, a capacidade parafigurar no pólo passivo da obrigação tributária, independe da capacidade civil. Assim, conclui-se que tanto o incapaz como a sociedade de fato poderão ser sujeitos passivos de uma obrigação tributária.

## **XIV- CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

### **1. Conceito**

Crédito tributário é o direito subjetivo titularizado pelo sujeito ativo da obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional (importância em dinheiro).

De acordo com o CTN 139, o crédito tributário “decorre da obrigação”. Interpretando essa norma, Hugo de Brito Machado afirma que a obrigação tem por efeito apenas permitir o lançamento e a constituição do crédito.

Prosseguindo na disciplina da matéria, o CTN 140 estabelece que mudanças sofridas pelo crédito tributário não afetam o vínculo que lhe originou. Vale dizer: o crédito, como realidade formal, pode ser afetado sem que o seja sua substância. Porém, essa independência é limitada, bastando recordar que a extinção do crédito implica a extinção do liame obrigacional.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

A modificação, extinção, suspensão ou exclusão de exigibilidade do crédito tributário regularmente constituído somente ocorre nos casos previstos em lei. Fora dessas hipóteses, a autoridade administrativa não pode dispensar seu pagamento ou suas garantias, sob pena de responsabilidade funcional (CTN 141).

## **2. Constituição do crédito tributário**

Na dicção do CTN 142, a constituição do crédito tributário, formalizada pelo **lançamento**, compete privativamente à autoridade administrativa.

### **2.1. LANÇAMENTO. Sua natureza. Legislação aplicável**

O CTN 142 define o lançamento como “**procedimento administrativo** tendente a verificar a ocorrência de 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”.

Hugo de Brito Machado aceita a definição de lançamento como **procedimento administrativo**, mas aponta apenas duas impropriedades na definição acima. A primeira, quando dispõe que no lançamento “*calcula-se*” o montante do tributo devido, quando o correto seria “*calcula-se ou por outra forma define-se o montante do crédito tributário*”. A segunda, ao estabelecer que a autoridade administrativa “*propõe a aplicação*” da penalidade, quando na verdade há “*efetiva aplicação*” da sanção. Por fim, afirma que o lançamento tem natureza **declaratória da obrigação e constitutiva do crédito**.

Divergindo desta posição, Paulo de Barros Carvalho trata do lançamento como **ato jurídico administrativo constitutivo e vinculado**, pelo qual se **formaliza** o vínculo obrigacional. Afirma, por fim, que o crédito tributário surge com o fato gerador da obrigação principal e não com o lançamento.

Sacha Calmon Navarro Coelho também define-o como **ato administrativo**, porém de natureza **declaratória**, inconfundível com os procedimentos administrativos que lhe antecedem.

A posição defendida por **Alcides Jorge Costa**, em tese datada de 1972, apresenta alguns pontos de contato com os doutrinadores acima mencionados ao lado de posições bastante peculiares.

Sustenta o professor que o **lançamento é elemento da relação jurídica tributária**, não podendo ser visto como algo externo a ela. Tratar-se ia de um **ônus** imposto pela lei ao Estado para exercer seu poder de sujeitar o patrimônio do sujeito passivo. Este ônus, prossegue, revelar-se-ia por meio de um **ato administrativo que constitui a relação de responsabilidade** (a que o CTN chama “crédito”), mas não a obrigação em sua inteireza.

Aplicam -se ao lançamento as seguintes normas:

- a) aspecto substancial: lei em vigor na data de consumação do fato gerador (CTN 144). Salvo disposição em contrário, quando o valor tributável estiver expresso em moeda estrangeira, o lançamento adotará o valor convertido em moeda nacional na data de ocorrência do fato gerador (CTN 143).
- b) penalidades: lei favorável ao sujeito passivo;
- c) aspectos formais: lei em vigor na data do lançamento (CTN 144, §1º) - critérios de apuração, poderes de investigação, garantias e privilégios, exceto no que atribuir responsabilidade a terceiros;

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

d) critérios jurídicos no lançamento: modificações nos **critérios jurídicos no lançamento** estabelecidos de ofício ou judicialmente só podem ser aplicadas a fatos geradores que lhe sejam posteriores (CTN 146).

## **2.2. Momento de constituição do crédito**

A identificação do momento em que o crédito é definitivamente constituído depende, essencialmente, da compreensão do lançamento como procedimento ou como ato.

Adotando a primeira posição, Hugo de Brito Machado ensina que o procedimento administrativo de lançamento divide-se em duas fases: ofícios (determinação do valor do crédito tributário e notificação do sujeito passivo) e contenciosa, instaurada por: a) impugnação do sujeito passivo; b) recurso de ofício; c) iniciativa da autoridade administrativa nas hipóteses do CTN 149 (CTN 145). Enquanto passível de alteração na esfera administrativa, o lançamento – posterior à fase contenciosa - não é definitivo. Assim, somente com a decisão definitiva na esfera administrativa o crédito estaria constituído.

Em sentido diverso, Paulo de Barros Carvalho e Rui Barbosa Nogueira afirmam que a notificação ao sujeito passivo é condição de eficácia do lançamento. Desse modo, somente na data da notificação haveria sua constituição válida e formal como ato administrativo definitivo.

O entendimento do extinto TFR e continuou sendo adotado no STF era o de que a lavratura do auto de infração consuma o lançamento. Há dois acórdão sobre o tema: AI-AgR 96616/RJ, Rel. Min. Francisco Rezek e RE-embargos 94462/SP, Rel: Min. Moreira Alves. Leia -se este último:

Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário.

- **Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário** (art.

142 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, **entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição**; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco. - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do S.T.F. Embargos de divergência conhecidos e recebidos. (RE-embargos 94462 / SP, Rel: Min. Moreira Alves, Julgamento: 06/10/1982, Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO, Publicação: DJ 17-12-1982, grifou-se)

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROF<sup>a</sup> ANA MARIA DE SANT'ANA**

A posição do STF foi aceita por Alcides Jorge Costa com restrições. Isso porque o auto de infração pode ou não ser qualificado como lançamento, a depender da legislação que o regule. De todo modo, em relação aos tributos federais conclui que o crédito está constituído com a lavratura do auto e sua ciência. Impugnações posteriores seriam procedimentos de 2º grau, que não alteram a definitividade do lançamento.

### **2.3. Modalidades de lançamento**

Há três modos de proceder ao lançamento, a saber:

- a) lançamento de ofício: realizado pelo sujeito ativo, sem qualquer colaboração do sujeito passivo. Qualquer tributo pode ser lançado de ofício;
- b) lançamento por declaração (CTN 147): realizado pelo sujeito ativo mediante informações prestadas pelo contribuinte ou por terceiro quanto à matéria de fato;
- c)lançamento por homologação (CTN 150): lançamento relativo aos tributos para os quais se exige do sujeito passivo cálculo e antecipação do pagamento, sujeitos a posterior exame pela autoridade administrativa.

Alcides Jorge Costa, em sua tese do doutoramento (1972), rejeita a existência do autolançamento. Em 1991, sua tese de titularidade revela outro entendimento sobre a matéria: o CTN não concebe tributo sem lançamento, daí advindo a figura do lançamento por homologação.

Segundo Hugo de Brito Machado, a homologação tem por objeto a atividade de apuração do montante devido, não o pagamento. No entanto, é de se questionar essa afirmação quando se verifica que o STJ só aceita a homologação em face do pagamento do tributo (cf. infra 4.5, D).

**Prestadas as informações e feito o pagamento antecipado**, o decurso de 5 anos (ou do prazo fixado em norma especial) a partir do **fato gerador** da respectiva obrigação tributária implica homologação tácita. O crédito estará, pois, constituído pelo lançamento e extinto pelo pagamento antecipado.

**Prestadas as informações e não efetuado o pagamento**, não se opera a homologação tácita, porque esta apenas afirma a exatidão do valor apurado, para conferir ao pagamento antecipado o efeito extintivo do crédito. A administração pode homologar os valores e intimar o contribuinte a fazer o pagamento ou impugnar a exigência, sob pena de inscrição do débito e posterior execução (lançamento por homologação sem antecipação do pagamento correspondente).

O CTN 150, § 4º excepciona do regime de homologação tácita as hipóteses comprovadas de **dolo, fraude ou simulação**. Todavia, não indica qual a regra aplicável a essas hipóteses. Como solução, aplica-se a regra geral do **CTN 173, I**, fixando como termo inicial do prazo decadencial o primeiro dia seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não mais a data do fato gerador (posição aceita por Alcides Jorge Costa).

Na falta de homologação, inexistirá crédito, razão pela qual a administração não poderá recusar CND, tampouco inscrever na Dívida Ativa o valor declarado.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

**2.4. Lançamento feito em razão de arbitramento (CTN 148)**

As modalidades de lançamento previstas no CTN são apenas três: de ofício, por declaração ou por homologação.

O arbitramento disciplinado no CTN 148 é apenas uma técnica destinada a viabilizar o lançamento de ofício ou sua revisão, em face da inexistência de documentos ou imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar. Fora dessas hipóteses são vedadas técnicas que afastem o lançamento da realidade dos fatos e da capacidade econômica do sujeito passivo. Igualmente, veda-se o uso do arbitramento com caráter punitivo, desvirtuando-o sua natureza de critério substitutivo.

Não pode haver confusão entre o atraso na prestação de informações e a fraude, conforme sumulada o antigo TFR em decisão incorporada à jurisprudência do STJ:

Súmula 76 do TFR:

“Em tema de Imposto de renda, a desclassificação da escrita somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa, não a justificando simples atraso na escrita”

**2.5. Revisão do lançamento (CTN 149)**

O lançamento, em qualquer modalidade, comporta revisão. Para tanto, deve-se constatar erro em sua feitura e não consumação da decadência do direito de constituir o crédito (vale dizer: não se pode rever homologação tácita). A revisão pode ser feita de ofício ou a pedido do contribuinte (hipótese em que afasta a imposição de penalidades – CTN 138).

Justificam a revisão: a) o erro do agente público (hipótese em que nenhuma sanção é aplicada ao contribuinte); b) dolo, fraude ou simulação em benefício do sujeito passivo; c) inexatidão dos dados informados pelo contribuinte; d) fraude, falta funcional ou omissão de formalidade essencial por parte da autoridade que fez o lançamento anterior.

Prevalece a tese de irrevisibilidade do lançamento por erro de direito tanto na doutrina (cf. Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Lobo Torres e Sacha Calmon Navarro Coelho) quanto na jurisprudência (STF). Em sentido oposto, Hugo de Brito Machado admite a revisão do lançamento, quer por erro de fato, quer por erro de direito como reflexo do princípio da legalidade.

Por força do princípio de proteção à confiança, consagrado no CTN 146, veda-se a retratação de atos administrativos concretos que impliquem prejuízo relativamente à situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados, bem como a retroação de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores.

**2.6. Depósito Judicial e lançamento**

Nos termos do CTN 151, II, a exigibilidade do crédito é suspensa pelo depósito de seu montante integral.

Aparentemente, o artigo pressupõe lançamento já consumado. Porém, se o depósito antecede a constituição do crédito, a necessidade de lançamento para obstar a decadência é questionável.

Nessas situações, Hugo de Brito Machado e Leandro Paulsen consideram o lançamento desnecessário, salvo se a Fazenda pretender montante superior ao depositado. O STJ adota entendimento oposto:

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

**TRIBUTÁRIO - IPI - FORMA DE APURAÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA - DL 2.450/88 E LEI 7.799/89**  
**- CTN, ART. 151, II - DEPÓSITO JUDICIAL - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO - POSSIBILIDADE - NÃO OCORRÊNCIA - DECADÊNCIA - LEVANTAMENTO DOS VALORES DEPOSITADOS - IMPOSSIBILIDADE ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA - PRECEDENTES.**

- O depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário impugnado, nos termos do art. 151, II, do CTN, mas não impede que a Fazenda proceda ao lançamento e, muito menos, que se abstenha de lavrar novas autuações sob o mesmo fundamento, paralisando apenas a execução do crédito controvertido.

**- Transcorrido o prazo decadencial de cinco anos (art. 150, § 4º, do CTN), insuscetível de interrupção ou suspensão, e não efetuado o lançamento dos valores impugnados e depositados em juízo, há que se reconhecer a decadência do direito do fisco efetuar a constituição do crédito tributário.**

(...)

- Recurso especial prejudicado ante a superveniente perda de objeto. (REsp 464.343/DF, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02.02.2006, DJ 30.03.2006 p. 190, grifou-se).

Ainda segundo Hugo de Brito Machado, se a Fazenda não discorda do valor depositado, homologa tacitamente a atividade do contribuinte que a apurou, não havendo mais eu se cogitar de decadência.

## **XV - SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

O crédito tributário pode ter sua exigibilidade suspensa (crédito constituído) ou obstada (suspensão prévia à sua constituição), impedindo a Fazenda de cobrá-lo ou opô-lo ao contribuinte.

Essa suspensão não dispensa o contribuinte do cumprimento de qualquer obrigação acessória (CTN 151, p.ú.), cujo cumprimento independe da exigibilidade do crédito tributário.

Por outro lado, em que pese a inutilidade da medida (cf. supra 2.6), o STJ vem decidindo que a suspensão não impede e não dispensa a Fazenda de constituir o crédito, em casos de tributos ainda não lançados. Veja-se:

**TRIBUTÁRIO - PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA - OBSTÁCULO JUDICIAL.**

**1. A constituição do crédito tributário, nos termos do CTN, não sofre interrupção ou suspensão, iniciando-se o prazo na data da ocorrência do fato gerador.**

(...)

**3. A liminar concedida em mandado de segurança (art. 151, IV, CTN), bem assim as demais hipóteses do mesmo art. 151, não impedem que a Fazenda**

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

**constitua o seu crédito e aguarde para efetuar a cobrança.**

4. Ocorrência da decadência, porque constituído o crédito após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 173, I, CTN).

5. Recurso especial conhecido em parte e provido.

(REsp 575.991/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 14.06.2005, DJ 22.08.2005 p. 197, grifou-se)

## **HIPÓTESES DE SUSPENSÃO (CTN 151):**

### **1. MORATÓRIA (CTN 151, I)**

Trata-se da dilação do prazo de pagamento do tributo, concedida antes ou depois do decurso do prazo originalmente previsto, com ou sem parcelamento (CTN 151, I, e 152 a 155-A).

Sua concessão pode restringir-se a alguns territórios ou sujeitos passivos e pode ter caráter geral (CTN 152, I, concedida por lei) ou individual (CTN 152, II, concedida por despacho da autoridade administrativa autorizada em lei).

A concessão de moratória pode ser feita pela pessoa jurídica competente para instituir o tributo ou pela União em relação às exações dos Estados, Distrito Federal ou Municípios, desde que também o faça quanto aos tributos federais e obrigações de direito privado (CTN 152). Essa autorização para a União interferir na exigibilidade de créditos tributários de outros entes federativos não foi contrariada pela Constituição Federal (CF 151, III só trata de isenções). Mesmo assim, é de constitucionalidade duvidosa, pois fere a autonomia dos entes federativos.

A lei sobre moratória deve estabelecer sua duração, as condições para concessão individual e, sendo o caso, os tributos, prestações e garantias abrangidos (CTN 153).

Em regra, só há moratória de créditos em constituição ou definitivamente constituídos à época de sua concessão. Permite-se, porém, disposição legal contrária, o que soluciona o problema da moratória aos tributos sujeitos a lançamento por homologação (CTN 154). Não se aplica àqueles que agirem com dolo, fraude ou simulação.

A concessão de moratória individual não gera direito adquirido e pode ser anulada pela administração pública, que cobrará o tributo, juros de mora e penalidade cabível (CTN 155).

Entre a concessão moratória e sua anulação corre prescrição, exceto se houver dolo ou simulação que aproveite ao beneficiado.

### **2. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (CTN 151, II)**

Trata-se de garantia dada em favor do suposto sujeito ativo da obrigação tributária, em processo administrativo ou judicial. No primeiro caso, será sempre voluntário. No segundo pode ser voluntário ou por determinação judicial. Pode ainda ser prévio ou posterior à constituição definitiva do crédito.

O depósito suspende a exigibilidade do crédito (mas não o processo administrativo de lançamento) impede a propositura de execução fiscal e obasta a prescrição.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

Sua efetivação requisito da impugnação de exigência fiscal, destinando-se apenas a resguardar o sujeito passivo do ônus da correção monetária e da configuração da mora do devedor, com a consequente aplicação de juros e outras penalidades.

Vencido o sujeito passivo na esfera administrativa, o depósito é convertido em renda da entidade tributante, salvo se ingressar em juízo, dentro de 30 dias, para discutir a exigência.

A LEF 38 preceitua que a ação anulatória de lançamento tributário deve ser precedida de depósito do valor do crédito respectiva, o que o STF já considerou inconstitucional.

**Resultado na demanda judicial com trânsito e destino dos depósitos:**

- a) procedência do pedido: dinheiro devolvido ao contribuinte.
- b) improcedência do pedido: dinheiro convertido em renda da Fazenda Pública, após trânsito em julgado.
- c) extinção sem julgamento do mérito: de acordo com o STJ o depósito será levantado pela Fazenda; Hugo de Brito Machado defende que o contribuinte o faça.
- d)

**É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário. (sumula 28 STF)**

### **3. RECLAMAÇÃO E RECURSO ADMINISTRATIVO (CTN 151, III)**

Realizado o lançamento ou provocada a Administração, por iniciativa dos contribuintes ou mesmo de ofício, abre-se a instância de revisão, formando-se o procedimento administrativo tributário. Enquanto durar o processo, fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário formalizado ou constituído (conforme a linha que se adote acerca da natureza do lançamento) pelo lançamento.

**É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo. (sumula 21 STF)**

### **4. CONCESSÃO DE MEDIDA LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA (CTN 151, IV)**

O ato administrativo de lançamento subordina-se ao controle de legalidade pelo Poder Judiciário. Logo, pode ser suspenso por medida liminar em mandado de segurança quando houver indícios de ilegalidade ou abuso de poder, independentemente da prestação de garantia.

A Lei 4348/64 limitou a eficácia da medida liminar em mandado de segurança ao prazo de 90 dias, prorrogáveis por mais 30 em virtude de acúmulo de processos. A Fazenda tem respeitado a liminar mesmo após o prazo.

Hugo de Brito Machado e Leandro Paulsen sustentam que a denegação da ordem com a consequente cassação da liminar, faz com que juros e multa sejam devidos ao Fisco. Isso porque a sentença que denega a segurança é declaratória negativa e seus efeitos retroagem à data da impetração (STF, súmula 405). Veja-se a propósito, decisão do STJ:

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CPMF. LIMINAR  
EM MANDADO DE SEGURANÇA.**

1. São devidos os juros moratórios e multa pelo não recolhimento de CPMF em face de liminar cassada em mandado de segurança.
2. "Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo dela interposto, fica sem

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária" (Súmula 405/STF).

3. Recurso especial provido.

(REsp 544.004/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18.08.2005, DJ 12.09.2005 p. 271)

## **5. MEDIDA LIMINAR E ANTECIPACÃO DE TUTELA EM OUTRAS ESPÉCIES DE AÇÃO JUDICIAL (CTN 151.V)**

Introduzido pela Lei Complementar 104/2001, este dispositivo encerrou a controvérsia acerca da possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário por medidas liminares proferidas em outras ações, além do mandado de segurança.

Em relação à medida cautelar em ADIn, o decreto 2.346/97, com alterações introduzidas pelo Decreto nº 3.001/99 estabelece que:

"Art. 1º-A. Concedida cautelar em ação direta de constitucionalidade contra lei ou ato normativo federal, ficará também suspensa a aplicação dos atos normativos regulamentadores da disposição questionada.

Parágrafo único. Na hipótese do caput, relativamente a matéria tributária, **aplica-se o disposto no art. 151, inciso IV**, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, às normas regulamentares e complementares." (grifou-se)

## **6. PARCELAMENTO (CTN 151. VI)**

A LC 104/2001 expressamente previu o parcelamento como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito, conclusão a que se chegava antes mesmo do advento desta lei, haja vista tratar-se de espécie de moratória. O parcelamento não exclui juros de mora devidos até que sua celebração (incorporados ao débito) ou em caso de pagamento com atraso. Posteriormente, a LC 118/05 previu que lei específica venha tratar do parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. (art. 155-A, § 4º).

## **XVI - EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Extinção é o desaparecimento do crédito tributário, com ou sem extinção da obrigação. Atingindo apenas a forma da obrigação, persiste o direito de lançamento.

O CTN 156 contém o rol taxativo (STF) de hipóteses de extinção do crédito tributário, divididos por Alcides Jorge Costa em duas categorias: a) as que envolvem a prática de um ato pelo sujeito passivo ou pela autoridade e; b) as que resultam de fatos a que a lei atribui efeito extintivo.

O CTN 156, p.ú., permite que lei ordinária disponha sobre os efeitos da extinção do crédito sobre a posterior verificação da irregularidade e antes da decadência do direito de realizar o lançamento. Na ausência de lei que trate dessa situação não se pode cogitar de crédito. Caberá, no entanto, restituição em face de pagamento indevido (CTN 165).

### **1. PAGAMENTO (CTN 156, I)**

Forma ordinária de extinção do crédito consistente na entrega ao sujeito ativo, pelo sujeito passivo ou outra pessoa em seu nome, da quantia correspondente ao objeto do crédito.

Alcides Jorge Costa adota o termo pagamento em sentido estrito, ou seja, como sinônimo de **adimplemento de obrigações pecuniárias**.

O CTN 157 a 163 regula o pagamento os seguintes termos:

- a) o tributo não é substituído pela multa. Ambos se somam (CTN 157).
- b) cada quitação só vale em relação ao que nela está indicado e não importa presunção de pagamento de outras parcelas, referente ao mesmo ou a outros tributos parcelas do mesmo ou outro tributo (CTN 158). Por isso, a Fazenda Pública não pode recusar o recebimento alegando existir outra dívida;
- c) o local do pagamento é a repartição competente, no domicílio do sujeito passivo, salvo disposição legal em contrário (CTN 159).
- d) o tempo do pagamento deve estar previsto em lei. No silêncio, será de 30 dias após a notificação (CTN 160). No lançamento por homologação, a lei deve estabelecer o prazo para pagamento;
- e) pode haver desconto pela antecipação do pagamento (CTN 160);
- f) a mora independe de interpelação do sujeito passivo. Qualquer que seja o motivo, incidem juros moratórios (1% ao mês ou índice estipulado em lei, v.g., SELIC) e outras penalidades previstas. Não há mora na pendência de consulta formulada ao fisco ainda no prazo para pagamento (CTN 161 e § 2º).
- g) formas de pagamento: moeda, cheque ou vale-postal

Se o cheque não é pago pelo sacado, não há quitação do tributo. Em caso de estampilha, a extinção do crédito só se dará com a sua regular inutilização. Porém, se há irregularidade causada por erro da autoridade administrativa é devida a restituição.

Somente lei pode criar medidas de garantia do crédito tributário. O sujeito passivo não tem direito de efetuar a imputação do pagamento, pois a competência é da autoridade administrativa observando-se (CTN 163):

- a) precedência dos débitos em que o pagador seja contribuinte (não responsável);
- b) ordem: contribuição de melhoria → taxas → impostos;
- c) débitos em ordem crescente de prazo prescricional;
- d) débitos de maior valor.

A imputação deve ser feita no momento de pagar. Caso o sujeito passivo discorde, cabe consignação judicial (CTN 164).

### **2. COMPENSAÇÃO (CTN 156, II, 170 E 170-A)**

A compensação é modalidade de extinção da obrigação tributária que pressupõe duas relações jurídicas diferentes, em que o credor de uma é devedor da outra e vice-versa.

O CTN 170 autoriza a adoção dessa forma extintiva do crédito, mas não é auto-aplicável, pois depende de previsão legislativa de cada ente tributante, a qual pode estipular condições e garantias, ou instituir limites para que a autoridade administrativa o faça.

No direito tributário este instituto tem uma particularidade: comportam o encontro de relações obrigacionais em que uma delas, a que tem o sujeito passivo por credor, seja vincenda. Nesse caso, a lei determinará a apuração do montante, não podendo conceder desconto superior aos juros de 1% ao mês pelo tempo que decorrer entre a data da compensação e do vencimento.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

São 5 os requisitos para a compensação: a) reciprocidade das obrigações; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade das prestações; d) fungibilidade das coisas devidas; e) certeza quanto à ocorrência do indébito a ensejar a compensação (CTN 170-A: vedada a compensação mediante aproveitamento do tributo contestado judicialmente antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial).

A compensação é regida pela lei vigente no momento do encontro de contas e não na data de efetivação do pagamento indevido.

Leandro Paulsen explica que a compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal é disciplinada, exclusivamente, pela Lei 9.430/96, arts. 73 e 74, com a redação conferida pela Lei 10.637/02 (MP 66/02) e acréscimos das Leis 10.833/03 e 11.051/04 e resume-se a duas modalidades: a) realizada pelo sujeito passivo e sujeita à homologação no prazo de 5 anos, contados da entrega da declaração da compensação (art. 74, § 5º) e b) realizada de ofício pelo Fisco e no seu interesse, diante de pedido de restituição de tributos ou resarcimento de IPI, quando o requerente possuir débitos pendentes. Não se restringe a possibilidade de compensação entre tributos de espécies distintas.

A Lei 9.430/96 é inaplicável às **contribuições previdenciárias** regidas pela Lei 8.383/91, art. 66 e 8.212/91, art. 89, em relação às quais a compensação limita-se a a) tributos de mesma espécie e destinação constitucional; b) 30% do montante mensal das contribuições vincendas passíveis de sofrerem compensação.

Registrem-se duas súmulas do STJ sobre a compensação:

Súmula 212 - A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.

Súmula 213 - O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

### **3. TRANSAÇÃO (CTN 156, III E 171)**

Transação é acordo, pelo qual se fazem concessões mútuas. O princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe que haja previsão normativa para que a autoridade administrativa competente possa realizá-la.

Paulo de Barros Carvalho observa que quando ocorre a figura transacional, a extinção não deriva propriamente da força das concessões recíprocas, mas sim do pagamento que delas resultará.

No direito tributário a transação não pode ter o objetivo de evitar litígio, mas somente de compor litígio já instalado (transação terminativa). O CTN não esclarece se por “litígio” entender-se controvérsia administrativa ou apenas judicial.

### **4. REMISSÃO (CTN 156, IV)**

Remissão consiste no perdão do tributo. É concedida por lei (interpretação do CTN 172) ou pela autoridade administrativa autorizada por lei (CTN 172): a) atendendo à situação do sujeito passivo; b) por erro ou ignorância de fato, escusáveis do sujeito passivo; c) em razão da pouca importância do crédito tributário; d) considerações de equidade, condições peculiares.

Pode ser concedida antes ou depois da formalização do crédito.

## **5. DECADÊNCIA (CTN 156, V E 173)**

Decadência é o fato jurídico que faz desaparecer o “direito” (dever-poder) da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício pelo seu não-exercício durante 5 anos.

Em relação a esse instituto convém recordar que prestada informação pelo contribuinte no sentido de ser devido determinado tributo (v.g. GFIP ou DCTF) entende-se que não mais se opera a decadência relativamente ao que foi confessado, pois desnecessário o lançamento pelo mesmo valor.

A suspensão da exigibilidade do crédito não impede a decadência (STJ)

### **Termos iniciais de fluência do prazo decadencial**

a) primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado: em relação aos tributos sujeitos à lançamento por homologação ver item “d” abaixo.

b) data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado:

O CTN 173, II é criticado por estabelecer hipóteses da interrupção do prazo decadencial. Mas essa diferença em relação ao direito privado é perfeitamente possível. Sacha Calmon Navarro Coelho entende que esta regra refere-se a decisões de natureza administrativa.

c) data em que se tenha notificado o sujeito passivo de qualquer ato preparatório indispensável ao lançamento (CTN 173, p.ú);

Há aqui antecipação do termo *a quo* do prazo decadencial, cujo início não mais ocorrerá no exercício seguinte. Obviamente, a notificação após o início do prazo decadencial não interfere em seu fluxo.

Este dispositivo acaba por estabelecer um prazo para a conclusão do processo administrativo a contar da notificação ao sujeito passivo.

d. nos tributos sujeitos a lançamento por homologação: data de ocorrência do fato gerador (CTN 150, § 4º) ou primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN 173, I)

A posição ainda dominante no STJ, mas que poderá ser revista na esteira da mudança trazida pela LC 118/05, art. 3º em relação aos prazos para repetição de indébito, é resumida da seguinte forma:

i) *havendo pagamento por parte do contribuinte até a data do vencimento do tributo:* o prazo para que o Fisco fiscalize e efetue o lançamento de ofício, por entender insuficiente o valor declarado, é de 5 anos contados do fato gerador. Escoado esse prazo, ocorre homologação tácita, não cabendo mais ao Fisco qualquer lançamento relativo àquele fato gerador. Aplicação exclusiva do CTN 150, § 4º;

ii) *não havendo pagamento até a data do vencimento:* abre-se ensejo ao lançamento de ofício no prazo previsto no CTN 173, I que é de 5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado. Vale dizer: o prazo para o lançamento de ofício corre após o término no prazo de 5 anos estabelecido no CTN 150, § 4º para a homologação do pagamento. O raciocínio do STJ é o seguinte: se não houve pagamento, inexiste homologação tácita. Assim, o Fisco terá 10 anos, a contar do fato gerador, para constituir o crédito;

iii) *pagamento ocorrido após o vencimento:* idem ao item “ii”;

## **6. PRESCRIÇÃO (CTN 156, V E 174)**

Com o lançamento eficaz, abre-se à Fazenda o prazo de 5 anos para ingressar em juízo e cobrar seu crédito. A contagem tem como termo inicial a constituição definitiva do crédito, expressão que, segundo Paulo de Barros Carvalho, corresponde ao ato de lançamento regularmente comunicado (pela notificação) ao devedor.

O CTN 174, p.ú. enumera **quatro causas interruptivas desse prazo:**

a) despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal

Antes da promulgação da LC 118/05 o CTN estabelecia “pela citação pessoal do devedor”. A LEF, art.8º, § 2º já elegia o despacho como causa interruptiva;

Renato Lopes Becho entende que esta norma não afasta a aplicação do CPC 219. Desse modo, considera-se suspenso o prazo prescricional desde a distribuição da ação se o executado for citado dentro de 100 dias. Caso contrário, o despacho não terá esse efeito.

Há decisões do STJ no sentido de que a interrupção da prescrição em relação à pessoa jurídica projeta seus efeitos em relação aos sócios solidários (hipótese de redirecionamento da execução fiscal).

b) protesto judicial

c) ato judicial que constitua o devedor em mora

d) ato inequívoco que importe o reconhecimento do débito pelo devedor Exemplo de reconhecimento de débito tributário é a confissão feita pelo contribuinte para fins de parcelamento.

Quanto à **suspensão do prazo prescricional** pondera-se o que a suspensão da prescrição não se confunde com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Há situações em que o crédito é inexigível, antes mesmo do início do prazo prescricional.

Paulo de Barros Carvalho indica situações problemáticas, como no caso da moratória, do depósito integral ou da concessão de liminar em mandado de segurança. Para que as duas suspensões mencionadas ocorram, exige-se que a suspensão da exigibilidade se dê imediatamente após o momento em que o sujeito ativo teve condições de acesso à ação judicial de cobrança.

A LEF, 2º, § 3º estabelece que a inscrição do crédito na dívida ativa suspende o prazo prescricional por 180 dias. Todavia já se reconheceu a inaplicabilidade desta norma às dívidas de natureza tributária, por incompatibilidade com a CT 146, III, c:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - PRESCRIÇÃO - ART. 2º, § 3º DA LEI 6.830/80 (SUSPENSÃO POR 180 DIAS) - NORMA APLICÁVEL SOMENTE ÀS DÍVIDAS NÃO TRIBUTÁRIAS - SÚMULA 106/STJ: AFASTAMENTO NO CASO CONCRETO.

(...)

2. A norma contida no art. 2º, § 3º da Lei 6.830/80, segundo a qual a inscrição em dívida ativa suspende a

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

prescrição por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se anterior àquele prazo, aplica-se tão-somente às dívidas de natureza não-tributárias, porque a prescrição das dívidas tributárias regula-se por lei complementar, no caso o art. 174 do CTN.

5. Recurso especial improvido. (REsp 708.227/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06.12.2005, DJ 19.12.2005 p. 355)"

A prescrição sempre foi passível de **reconhecimento de ofício** no direito tributário, apesar do STJ negar essa possibilidade. A lei 11.051/04 alterou a LEF 40 determinando o reconhecimento da prescrição intercorrente por iniciativa judicial.

## **7. CONVERSÃO DE DEPÓSITO EM RENDA (CTN 156, VI)**

Conversão de depósito em renda extingue o crédito tributário e pressupõe sua existência. Mas é também possível que não exista ainda o crédito no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Neste caso, o depósito suspende a exigibilidade do dever de antecipar o pagamento e a este equivale para fins de lançamento.

Havendo depósitos junto aos órgãos da administração fazendária e vencido o depositante, a conversão ocorrerá 30 dias após a notificação do devedor, desde que ele não recorra ao Poder Judiciário.

Em juízo, a sentença que reconhece ser um tributo devido opera a transferência do depósito para o patrimônio fazendário e extingue o crédito tributário. Essa conversão deve ser determinada de ofício, após o trânsito em julgado, de embargos à execução fiscal ou de ações ajuizadas pelo contribuinte (LEF, art. 32, § 2º). Se o depósito for integral à época em que realizado, não há que se falar em cobrança de qualquer diferença quando da conversão em renda.

## **8. PAGAMENTO ANTECIPADO E HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO (CTN 156, VII)**

Este dispositivo deixa claro que a extinção do crédito não se opera apenas com pagamento, mas com a homologação.

Todavia, em face da entrada em vigor da LC118/05, para efeito de repetição e compensação do crédito considera-se extinto o crédito no momento do pagamento.

## **9. CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO (CTN 156, VIII E 164)**

A consignação em pagamento é o meio processual apropriado àquele que pretende pagar sua dívida e não consegue fazê-lo em função da recusa ou de exigências descabidas do credor.

Em matéria tributária, a ação em comento só tem cabimento em três hipóteses: a) recusa de recebimento do crédito, subordinação deste ao pagamento de outro tributo, penalidade ou cumprimento de obrigação acessória; b) subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas em fundamento legal ou; c) exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributos idênticos sobre o mesmo fato gerador.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

Julgada procedente, o pagamento reputa-se efetuado, convertendo-se em renda do credor tributário a importância consignada. Julgada improcedente ou parcialmente procedente, o sujeito ativo poderá cobrar o que lhe é devido, além dos juros de mora e penalidades cominadas na legislação.

Como se vê, não é a consignação que extingue o crédito, mas sim sua conversão em renda.

## **10 . DECISÃO ADMINISTRATIVA (CTN 156, IX)**

Esse inciso trata da decisão administrativa que reconhece a inexistência do crédito. Se a decisão apenas reconhece vícios formais de lançamento e o anula, só haverá extinção do crédito na hipótese de a Fazenda não efetuar novo lançamento no prazo decadencial.

### **10.1 - Decisão judicial passa em julgado (CTN 156, X)**

Decisão judicial passada em julgado que declara a invalidade do lançamento, extingue o crédito tributário validamente constituído e a obrigação tributária; quando extingue apenas o crédito como realidade formal a obrigação subsiste e enseja outro lançamento.

A declaração de constitucionalidade pelo STF, em controle difuso ou concentrado, enseja ação rescisória em favor do contribuinte, nunca da Fazenda.

### **10.2 . Dação em pagamento de bens imóveis (CTN 156, XI)**

A dação em pagamento implica a entrega de bens pelo contribuinte para a quitação de débitos tributários.

Antes da entrada em vigor da LC 104/01 que previu o instituto no CTN, o STF suspendera a eficácia de dispositivos legais que a autorizavam a dação de móveis. A decisão fundamentou-se na necessidade de lei complementar para tratar da matéria e na impossibilidade de dação de bens móveis, sob pena de ofensa à exigência constitucional de licitação para aquisição de bens pela Administração.

## **XVII - EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (CTN 175)**

Sob a rubrica “exclusão do crédito tributário” foram disciplinados dois institutos diversos: a) isenção (fator impeditivo da obrigação) e; b) anistia (forma de extinção do crédito).

### **1. ISENÇÃO (CTN 176)**

**É a exclusão de parcela da hipótese de incidência da norma tributária por lei infraconstitucional do mesmo nível legislativo da que instituiu o tributo (CTN 97, VI). A “isenção contratual” referida no CTN 176 é aquela conferida em caráter extrafiscal para induzir políticas econômicas.**

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROF<sup>a</sup> ANA MARIA DE SANT'ANA**

**A norma isentiva só se aplica aos impostos e não abrange tributos criados após sua concessão, exceto se a lei determinar o contrário (CTN 177). Pode ser concedida em região restrita do território tributante, compensando desigualdades regionais (CTN,176, p.ú.).**

A isenção concedida por prazo certo e em função de determinadas condições é irrevogável. A revogação de isenção equivale à criação de tributo. Portanto, deve respeitar o princípio da anterioridade. A isenção pode ser concedida em caráter geral ou restrito. O ato administrativo que defere o pedido tem natureza declaratória (TFR).

**Classificação das Isenções**

- a) quanto à forma de concessão: absolutas (lei) e relativas (caráter específico - efetiva-se por despacho administrativo);
- b) quanto à natureza: onerosas ou condicionadas (ônus para o interessado) e simples (sem imposição de condição). O STF firmou o entendimento de irrevogabilidade de isenção concedidas sob condição onerosa. A propósito:

“Súmula 544

Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.”

- c) quanto ao prazo: indeterminadas e certas;
- d) quanto à área: amplas e restritas (=regionais);
- e) quanto aos tributos que alcançam: gerais e especiais;
- f) quanto aos elementos com que se relacionam: objetivas (fato gerador); subjetivas (condições pessoais de seu destinatário) e objetivo - subjetivas (mistas);
- g) quanto ao sujeito que a concede: autônoma (concedida pela pessoa jurídica competente para instituir e cobrar o tributo ao qual se refere) e heterônoma (concedida por pessoa jurídica diversa da titular da competência para instituir e cobrar o tributo a que se refere; aceita apenas na hipótese da CF 155, § 2º, XII, e).

## **2. ANISTIA (CTN 180)**

Anistia é o perdão de infrações à legislação tributária e respectivas sanções. Não atinge o tributo.

Só abrange infrações cometidas antes da vigência da lei que a concede. Não se aplica a: a) atos qualificados como crimes ou contravenções; b) atos praticados com dolo, fraude ou simulação; c) infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas jurídicas, salvo disposição em contrário (CTN 180).

A anistia pode concedida em caráter geral ou limitado (ao tributo, ao valor da obrigação, à região do território ou sob condição do pagamento do tributo no prazo que a lei conceder).

Sua concessão não gera direito adquirido.

## **XVIII - GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

## **1. GARANTIAS**

Garantias são os meios jurídicos asseguratórios que cercam o direito subjetivo do Estado de receber a prestação do tributo. Além daquelas constantes do CTN 183, outras podem ser estipuladas pelo legislador, em todas as esferas da federação.

Todos os bens do sujeito passivo, seu espólio ou massa falida respondem pelo crédito tributário, ainda que gravados por ônus reais, cláusulas impenhorabilidade ou inalienabilidade decorrentes de ato de vontade. Exceção feita aos bens impenhoráveis por atos voluntários, os outros bens descritos no CPC 649 são impenhoráveis, assim como a pequena propriedade rural nos termos da CF 5º, XXVI.

A proteção do **bem de família** contra a penhora não prevalece nas execuções para cobrança de: a) contribuições previdenciárias relativas a pessoas que trabalham na residência do devedor; b) impostos, taxas e contribuições devidas incidentes sobre o imóvel familiar; c) fraude, quando o insolvente adquire imóvel mais valioso para transferir a residência familiar de má-fé. Da mesma maneira, se o devedor indica o bem à penhora não pode alegar sua impenhorabilidade.

Outra garantia do crédito tributário está na presunção de fraude na alienação de bens (CTN 185), aplicável ao crédito inscrito na dívida ativa (LC 118/05). Não se admite prova em contrário, mas a presunção é afastada se há ainda bens suficientes.

Ainda no tocante à garantia do crédito tributário, deve-se anotar a inserção do artigo 185-A no CTN pela LC 118/05, *in verbis*:

"Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, **o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico**, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.  
§ 1º A indisponibilidade de que trata o *caput* deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite..."

## **2. PRIVILÉGIOS**

Privilégios significam a posição de superioridade de que desfruta o crédito tributário com relação aos demais. Só podem ser instituídos pela União.

O crédito tributário prefere a qualquer outro, respeitando apenas os créditos trabalhistas e acidentários (CTN 186 – LC 118/2005). Reconhecendo natureza trabalhista ao crédito de FGTS, o TRF da 4ª Região conferiu-lhe preferência em relação aos créditos previdenciário e (2ª T, un., AI 2004.04.01.014529-6/PR).

Na **falência**, contudo, o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado. Recorde-se, neste ponto, que a contribuição previdenciária descontada dos empregados e não repassada ao INSS preferem até mesmo os créditos trabalhistas, devendo ser restituídos à autarquia. Aplica-se aqui a súmula 417 do STF:

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

“Pode ser objeto de **restituição**, na falência, dinheiro em poder do falido recebido em nome de outrem, ou do qual, por lei ou contrato, não tivesse ele a disponibilidade.”(grifou-se)

Além disso, a lei pode estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho. Foi o que ocorreu na nova lei de falências, que assegurou o privilégio de créditos trabalhistas até o limite de 150 salários mínimos (LF 83). Finalmente, a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.

Sua cobrança judicial não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento (CTN 187 e LF 6º). O STJ (AgRg no REsp 498867/RS e AgRg no REsp 450028 / PR) vem decidindo que, em execução fiscal, o valor obtido em hasta pública deve ser enviado ao juízo da falência. Este último procederá à satisfação dos créditos preferenciais (trabalhistas e acidentários) e devolverá o saldo para satisfazer a dívida ativa. Essa posição não é pacífica e inova em relação à Súmula 44 do extinto TFR, *in verbis*:

“Ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos à arrecadação no juízo falimentar; proposta a execução fiscal contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo de quebra, citando-se o síndico.”

O concurso de preferência obedece à seguinte ordem: União, Estados, Distrito Federal, Município. O TFR vinha situando as autarquias logo após os entes ao qual pertencem, mesmo não sendo sujeito ativo da relação tributária, pois são titulares do créditos a elas destinados.

A decretação da falência divide encargos da empresa e encargos da massa. Os últimos preferem a todos os créditos, inclusive trabalhistas (CTN 188 e LF 84).

A preferência também se verifica nos inventários e arrolamentos, nos quais a discussão também exige a garantia a instância (o CTN 189 remete ao CTN 188, § 1º, revogado). As dívidas fiscais devem ser declaradas pelo inventariante e o mesmo deve oficiar as administrações fiscais para obter dados a cerca delas. O mesmo se dá nas liquidações judiciais ou voluntárias de pessoas jurídicas de direito privado (ISO), acarretando responsabilidade pessoal (sócios e diretores).

Para assegurar estas preferências, o CTN exige prova de quitação de tributos como requisito para: a) concessão de recuperação judicial (CTN 191-A): o dispositivo pressupõe a possibilidade de parcelamento das dívidas tributárias, com suporte no CTN 155-A; b) reconhecimento de extinção das obrigações do falido (CTN 191); c) partilha de bens na sucessão e; d) celebração de contrato ou participação em concorrências promovidas por pessoas jurídicas de direito público do ente credor (CTN193).

## **XIX - ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

A EC 42/03 trouxe novidade em relação à administração tributária estabelecendo a prioridade no recebimento de recursos e sistema de informação compartilhado entre os entes federativos. Para tanto previu um regime único de arrecadação (CTN 146, p.ú); excepcionou o princípio da não afetação (CF 167, IV) e

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

possibilitou a vinculação da receita de impostos para a realização de atividade da administração tributária (CF 167, IV).

Veja-se o disposto na CF 37, XXII:

“XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidos 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.”

## **1. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (CTN 194)**

A competência dos agentes públicos em matéria de fiscalização é regulada pela legislação tributária (CTN 194). Ao exercício dessa função submetem-se pessoas físicas e jurídicas, contribuintes ou não, inclusive quando gozem de imunidade ou isenção tributárias.

O CTN 195 obriga qualquer pessoa a respeitar o acesso da fiscalização tributária a seus registros contábeis, mercadorias e documentos respectivos. Criados óbices a essa atividade administrativa, o Fisco pode buscar em juízo o acesso aos livros e documentos necessários. Este acesso é reconhecido pelo STF da seguinte forma:

“Súmula 439

Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto de investigação.”

O direito de examinar abrange todos os livros e papéis que os comerciantes, produtores ou industriais possuam, sejam ou não obrigatórios. Porém, a falta de livro não obrigatório não pode levar a qualquer sanção. Constatando a existência de livro ou documento não obrigatório, o fiscal deve apreendê-lo imediatamente. Não o fazendo, não poderá depois exigir sua exibição, a menos que o contribuinte confesse sua existência.

Algumas leis autorizam o lançamento por arbitramento e impõem ao sujeito passivo o ônus da prova (lei 8212/91, art. 33). Para Hugo de Brito Machado, normas como esse conteúdo ofendem garantias constitucionais e conferem ao lançamento tributário caráter discricionário.

O CTN 195, p.ú. dispõe ainda que o dever de guarda e manutenção dos livros obrigatórios e comprovantes de lançamentos neles efetuados perdura pelo intervalo de tempo que vai desde seu surgimento até a prescrição de todas as obrigações.

O CPC disciplina procedimento para exibição de livro ou documento. Porém, o Fisco pode exigir a exibição administrativamente, impondo sanções, utilizando medidas coercitivas e efetuando lançamento do tributo por arbitramento. Pode ainda configurar crime de desobediência (CP 330).

A autoridade administrativa que realizar ou presidir a fiscalização lavrará termos para que se documente o início do procedimento. Não sendo lavrado em um dos livros fiscais exibidos, a autoridade fornecerá cópia do termo à pessoa fiscalizada.

O princípio documental informa todo o procedimento fiscal. Diligências e investigações desenvolvidas pelas autoridades fiscais devem ser reduzidas a escrito e ordenadas logicamente.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROFª ANA MARIA DE SANT'ANA**

O termo de abertura deve conter o prazo máximo para conclusão da fiscalização. A fixação de prazos longos ou sucessivas prorrogações do prazo pode constituir abuso da autoridade administrativa. O auto de infração lavrado após o esgotamento do prazo para conclusão das diligências é nulo. O ato de prorrogação do prazo das fiscalizações deve ser fundamentado, sob pena de nulidade do auto de infração.

A lavratura do termo de início da fiscalização é importante para assegurar a regularidade da diligência e comprovar o termo inicial do prazo decadencial (CTN 173, p.ú.).

A pessoa sujeita à fiscalização deve apor nos termos respectivos o seu “ciente”, fazendo o mesmo nos autos de infração lavrados. Isso apenas comprova que a pessoa autuada tem conhecimento dele.

O dever de informar não é apenas do sujeito passivo de obrigações tributárias. É também de terceiros (CTN 197) que, mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa as informações de que disponham com relação a bens, negócios ou atividades de terceiros.

O **dever de informar** decorre de previsão legal e não pode ser considerado obrigação acessória. No caso do CTN 197, VII (entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão) o dever deve estar previsto em lei formal. Esse dever encontra limite no sigilo profissional, que é garantia de ordem pública (CP 154). Evidentemente, o dever do sigilo não se aplica quando determinado profissional tenha conhecimento de fato em razão de circunstâncias estranhas à sua profissão.

A LC 105/01 estabeleceu que não constitui violação de **sigilo bancário** a prestação de informações a que estão obrigadas as instituições financeiras. Essa lei criou uma espécie de monitoramento mensal da atividade financeira dos contribuintes de modo a ensejar a revelação de situações em que seja ela incompatível com as informações por eles prestadas à Receita e os tributos por ele recolhidos. Delegou-se ao Poder Executivo a disciplina dos critérios pelos quais essa prestação de informações será feita à administração tributária da União. As informações obtidas ficarão sob sigilo fiscal.

As autoridades e agentes fiscais somente poderão examinar documentos de instituições financeiras quando houver procedimento administrativo instaurado ou procedimento administrativo fiscal em curso, e tais exames sejam indispensáveis pela autoridade administrativa competente (LC 105/01, 1º, 5º e 6º).

Ao mesmo tempo em que o Fisco pode tomar conhecimento do que se passa no patrimônio dos particulares, tem o dever de manter em sigilo tais dados. O dever de **sigilo fiscal** consubstanciado na proibição de divulgação de qualquer informação é imposto à Fazenda e a seus agentes. Violado este dever, a Fazenda responde civilmente e pode agir regressivamente contra o servidor que tenha agido com dolo ou culpa. Este, além da responsabilidade civil, responde criminalmente (CP 325). Conforme as circunstâncias, pode-se configurar excesso de exação (CP 316, § 1º).

O dever de sigilo não impede a prestação de informações requisitadas pelas autoridades judiciais, no interesse da justiça. Admite-se ainda mediante lei ou convênio, a permuta de informações entre as Fazendas (CTN 199) e a Fazenda da União e Estados estrangeiros na forma estabelecida em tratados internacionais (LC 104/01, CTN 199, CF 37, XXI).

O auxílio da força pública pode ser requisitado pelos agentes fiscais à União, Estados e Municípios e, reciprocamente, quando houver embargos à sua atuação, ainda que não se configure qualquer delito. A requisição é feita pela própria autoridade administrativa (CTN 200). Porém, essa requisição não pode ser feita em qualquer hipótese, sob pena de ofensa à CF.

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC**  
**APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**PROF<sup>a</sup> ANA MARIA DE SANT'ANA**

Na atividade de cobrança do tributo, a autoridade administrativa e seus agentes, além de vinculados à legalidade, estão sujeitos a sanção penal, v.g, por excesso de exação (CP 316, § 1º).

## **2. DÍVIDA ATIVA**

Dívida ativa tributária é aquela proveniente de crédito tributário, regularmente inscrito na repartição administrativa competente, após o esgotamento do prazo para pagamento, fixado em lei ou em decisão final de processo regular (CTN 201). A dívida ativa regularmente inscrita goza de presunção (relativa) de liquidez e certeza e tem efeito de prova pré-constituída (CTN 204).

O crédito é inscrito como dívida após sua constituição definitiva. Inscrito, continua a render juros de mora e sofrer correção monetária, sem que isso exclua a liquidez do crédito.

A inscrição da dívida deve ser autenticada pela autoridade competente. O termo de inscrição deve ser lavrado em livro próprio para tal fim e seguir os requisitos do CTN 202, sob pena de nulidade. Eventual nulidade pode ser sanada antes da prolação da sentença de 1º grau, mediante substituição da certidão e devolução do prazo ao executado para que se defenda em relação à parte modificada. Se o julgamento de 1ª instância em que reconhecer a nulidade da certidão, é possível corrigi-la e intentar nova ação.

## **3. CERTIDÕES NEGATIVAS**

A lei pode exigir que a prova de quitação de determinado tributo seja feita por certidão negativa (CTN 205). Na dúvida, a certidão não é expedida. Não sendo possível o fornecimento de certidão negativa, em face da existência de débito, pode a autoridade administrativa fornecer certidão positiva, que em certos casos pode ter o valor da negativa.

**Valem como certidão negativa** (CTN 206):

- a) existência de crédito não vencido;
- b) curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada penhora;
- c) crédito exigibilidade esteja suspensa.

Tendo havido parcelamento (CTN 155-A) e estando o contribuinte em dia com as prestações, também não se justifica a recusa.

A recusa em admitir certidão positiva com efeito de negativa justifica a impetratura de mandado de segurança.

Não é exigível certidão negativa para prática de ato que tenha por fim evitar caducidade de direito. Se a prática do ato é urgente, será permitida mesmo sem certidão e serão responsabilizados pelos tributos devidos pelos beneficiários da dispensa aqueles que participaram do ato (CTN 207).

**O CTN exige quitação de tributos em três hipóteses:**

- a) CTN 191 e 191-A – condição para deferimento de pedido de recuperação judicial e declaração de extinção das obrigações do falido. Não abrange débitos de sócios, administrativos ou pessoa jurídica ligadas à quem pede concordata ou falidas.
- b) CTN 192 – condição da sentença de julgamento de partilha ou adjudicação (somente quanto a tributos relativos ao espólio).
- c) CTN 193 – condição para celebração de contrato com entidade pública ou participação em licitação (somente quanto aos tributos relativos à atividade em cujo exercício o contribuinte está contratando ou licitando e somente aos tributos devidos à pessoa jurídica contratante ou que promove a licitação).

**UNIVERSIDADE BRAZ CUBAS – UBC  
APOSTILA DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
PROF<sup>a</sup> ANA MARIA DE SANT'ANA**

A exigência de quitação de tributos só está autorizada nestes casos. Lei que amplia os casos dessa exigência é inconstitucional por cercear a liberdade de exercício da atividade econômica e instituir forma oblíqua de cobrança de tributos.

Se, mesmo havendo débito, é expedida certidão negativa, há erro contra a Fazenda. Se o funcionário que a expediu sabia da existência do débito e agiu dolosamente torna-se pessoalmente responsável pelo crédito tributário e juros demora acrescidos, também responde criminal e administrativamente (CTN 208).

A propositura de ação de consignação em pagamento não assegura desde logo o direito à certidão negativa, somente o trânsito em julgado da sentença que julgar a ação procedente extinto o crédito.

**XX - BIBLIOGRAFIA**

1. **AMARO**, Luciano, Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Saraiva.
2. **ATALIBA**, Geraldo, Hipótese de Incidência Tributária, Ed. RT.
3. **BALLEIRO**, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro, Ed. Forense Universitária.
4. **BASTOS**, Celso Ribeiro, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva.
5. **BECKER**, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito tributário, São Paulo, Saraiva.
6. **CARRAZZA**, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, Ed. Malheiros
7. **CARVALHO**, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva.
8. **COELHO**, Sacha Calmon Navarro, Comentários à Constituição de 1988, Ed. Forense.
9. **COSTA**, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Ed. Saraiva.
10. **DEODATO**, Alberto, Manual das Ciências das Finanças, São Paulo, Saraiva.
11. **MACHADO**, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros.
12. **MAZZA**, Alexandre. Manual de Direito Tributário. Ed. Saraiva.
13. **NOGUEIRA**, Ruy Barbosa, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva.
14. **SABBAG**, Eduardo. Manual de Direito Tributário, Ed. Saraiva.