**DIREITO TRIBUTÁRIO BÁSICO 1 - TEORIA GERAL**

**1. CONCEITO DE TRIBUTO**

**2. CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS**

**3. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**4. LIMITES DO PODER DE TRIBUTAR**

**5. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

**6. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

**7. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

**8. FATO GERADOR**

**9. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**10. SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**11. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

**12. CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**13. SUSPENSÃO, EXTINÇÃO E EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**14. GARANTIA E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**15. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**16. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

**1. CONCEITO DE TRIBUTO – ART. 3º, 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.*

- ***Prestação***: tributo é um pagamento (obrigação de pagar);

- ***Pecuniária***: tributo é um pagamento em dinheiro.

Nota: é possível o pagamento com a dação de bem imóvel, desde que haja previsão em lei (**art. 156, CTN**). Em 2016, o dispositivo foi regulado por lei para dizer os requisitos para tanto.

- ***Compulsória***: tributo é um pagamento obrigatório para quem pratica a *situação eleita pelo legislador como passível de sofrer a incidência tributária* (***fato gerador***);

- ***Não constitui sanção de ato ilícito***: tributo não é pena ou multa. Como consequência, o legislador apenas pode escolher atos lícitos para a incidência de tributação.

Nota: os frutos da atividade ilícita podem ser objeto de tributação. Isso porque para o Direito Tributário o que importa é a ocorrência do fato gerador, na forma do **(1) *art. 118, I do CTN*** (interpreta-se o *fato gerador* da abstraindo da validade do negócio jurídico); **(2) *princípio pecunia non olet*** (dinheiro não tem cheiro);  **(3) *princípio da isonomia*** *(HC 77530)*; e **(4) *princípio da capacidade contributiva*** *(HC 77530)*.

- ***Instituído em lei****:* tributo é criado por lei;

*-* ***Cobrado mediante atividade administrativa vinculada***: a Autoridade Administrativa não pode exercer o poder discricionário em razão da *conveniência* e *oportunidade* na exigência do tributo.

*-* ***Espécies de Tributo****:* são 5 espécies tributárias no ordenamento jurídico, segundo o STF, sendo 3 previstas exclusivamente no CTN e 2 na CF:

1) Impostos (art. 145, CF e art. 5º, CTN);

2) Taxas (art. 145, CF e art. 5º, CTN);

3) Contribuição de Melhoria (art. 145, CF e art. 5º, CTN);

4) Contribuição (art. 148, CF): Possui 4 subespécies

- Contribuições Sociais

- Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)

- Contribuições de Interesse de Categoria profissional ou Econômica

- Contribuições para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIC ou CIP)

5) Empréstimo Compulsório (art. 149, CF)

Nota 1: segundo o **STF (ADIN 800)**, pedágio não é tributo, e sim *preço público (tarifa)*.

Nota 2: segundo o **CTN (art. 4º, CTN)**, tudo que preenche os requisitos do **art. 3º, CTN** é tributo, independentemente do nome. O **art. 4º, CTN** prevê que a destinação é irrelevante porque à época (1966) ainda inexistiam as espécies trazidas pela CF (1988), para as quais a destinação é relevante.

Nota 3: O **CTN** prevê três espécies tributária. O **STF** entende que são cinco. A **Doutrina** entende que as espécies são três e que se dividem em:

- *Tributos não-vinculados* (tributos em que o contribuinte não sabe qual será a destinação estatal): são apenas os *impostos*;

- *Tributos vinculados* (tributos em que o contribuinte não sabe qual será a destinação estatal): pode ser *direto e imediato*, que são as taxas, e *indireto e mediato* (contribuição de melhoria).

- *Contribuição* e *Empréstimo Compulsório* poderão ser classificados como *não-vinculados* e *vinculados*, a depender do que fixar o legislador

**- Sequência do Direito Tributário**

**CF → U/E/M/DF → LO/LC/MP → RMIT → OT → SA/SP → L → CT → Extinção**

A **CF** outorga *competência tributária* aos entes da federação. Ante a outorga constitucional,os **Entes Federados** exercem a *competência tributária* por meio do *ato normativo* competente. O **Ato Normativo** descreve a *regra matriz de incidência tributária (ou fato gerador)*. A **RMIT** se realiza no mundo dos fatos. Com a concreção fática, a **Obrigação Tributária** nasce. Com o nascimento, surgem os **Sujeitos** da obrigação. Na sequência, o sujeito ativo realizada o **Lançamento**. Com tal ato, nasce o **Crédito Tributário**. Por fim, tal crédito é **Extinto**.

**2. CLASSIFICAÇÃO dos tributos**

**1) Tributo Pessoal e Real**

**- Pessoal**: aquele que leva em consideração os atributos da pessoa (ex: IR - quanto maior a renda da pessoa, maior a alíquota).

**- Real**: aquele que leva em consideração os atributos da coisa (ex: IPTU, IPVA).

**2) Tributo Não Vinculado e Vinculado**

**- Não Vinculado**: aquele em que o contribuinte paga o tributo e não sabe dizer qual será a contraprestação estatal (ex: impostos);

**- Vinculado:** aquele em que o contribuinte paga o tributo e sabe dizer qual será a contraprestação estatal (ex: taxas e contribuições de melhoria). As taxas são tributos vinculados de forma ***direta*** e ***imediata***, pois dependem apenas da contraprestação. As CM são tributos vinculados de forma **indireta** e **mediata**, pois dependem da contraprestação e, além disso, a valorização imobiliária.

**3) Tributo Direto e Indireto**

- **Direto**: aquele que, entre a ocorrência do fato gerador e o dever de pagar o tributo, não existe a intercalação de sujeitos (ex: IPVA, IPTU). Em suma, é aquele em que o sujeito que pratica o FG é quem tem o deve de pagar o tributo.

- **Indireto**: aquele que, entre a ocorrência do fato gerador e o dever de pagar o tributo, existe a intercalação de sujeitos. Em suma, é aquele em que a pessoa que pratica o FG pode repassar o tributo para outra pessoal pagar na cadeia negocia, até que o consumidor final suporte todo o encargo financeiro (ex: IPI, ICMS).

Nota 1: Não é uma classificação perfeita porque um tributo direto pode ser repassado (ex: IPTU na locação) e um tributo indireto por não ser repassado (ex: IPI quando o industrial não incluiu no preço).

Nota 2: **Segundo o STJ**, o ISS pode ser direto e indireto, dependendo da existência ou não do repasse do encargo financeiro, sendo direto se não repassado e indireto se repassado.

**4) Tributo Fiscais, Extrafiscal e Parafiscal**

**- Fiscal**: aquele com finalidade meramente arrecadatória, ou seja, que visa apenas arrecadar dinheiro para os cofres públicos a fim de que se possa as suprir despesas públicas.

**- Extrafiscais**: aquele que visa estimular ou desestimular condutas, e não a arrecadação propriamente (ex: impostos regulatórios de mercado).

Nota 1: Um tributo não precisa ser apenas fiscal ou extrafiscal. Um tributo poderá possuir as duas características, mas uma irá preponderar.

Nota 2: **Tributos Parafiscais**: quando um ente detém a competência tributária (poder de criar ou majorar tributo) e outro a capacidade ativa tributária (poderes de arrecadar, fiscalizar e executar leis) e este último pode ficar com toda a arrecadação e dar a ela o fim que quiser.

**5) Tributo Proporcional e Progressivo**

**- Proporcional**: aquele que a *base de cálculo* aumenta e a *alíquota* permanece a inalterada.

**- Progressivos**: aquele que a base de cálculo aumenta a medida que a alíquota aumenta. São quatro: IR, ITR, IPTU e ITCMD. O ITBI é reconhecidamente não progressivo (**Súmula 656**).

- IR: a progressividade está prevista no **art. 153, §1º, I, CF** e é meramente arrecadatória (progressividade fiscal).

- ITR: a progressividade está prevista no **art. 153, §4º, I, CF** e serve para desestimular a manutenção de terras improdutivas.

- IPTU: a progressividade está prevista no **art. 156, §1º, I, CF** e no **art. 182, §4º, I, CF** e serve para aumentar a arrecadação, bem como para o cumprimento da função social (edificação).

- ITCMD: a progressividade foi reconhecida pelo **STF**;

**3. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – ARTS 96 A 112, CTN**

A **legislação tributária** compreende **leis**; **tratados e** **convenções internacionais**; **decretos**; e **normas complementares** (**art. 96, CTN**).

**1) Leis**

No Direito Tributário, destacam-se três tipos de lei:

- **Lei Ordinária**: É o ato normativo que, via de regra, trata da matéria tributária. É o ato normativo que cria e majora tributos. O *quórum* de aprovação é *maioria simples* (metade mais um dos legisladores presentes).

Nota: Existem 4 tributos que só podem ser criados e majorados por LC:

- Contribuição Social Residual (art. 195, par. 4º, CF);

- EC (art. 148, CF);

- IGF (art. 153, VII, CF);

- Imposto Residual (art. 154, I, CF).

- **Lei Complementar**: Quando a CF determinada que alguma matéria deva ser tratada por LC, essa matéria só poderá ser tratada por LC, e nenhum outro ato normativo além de LC. Quando a CF não determinada expressamente que alguma matéria deva ser tratada por LC, prevendo genericamente a necessidade de “lei”, essa matéria poderá ser tratada por LC e outros atos normativos. O *quórum* é *maioria absoluta* (metade mais um de todos os legisladores).

Nota 1: Quando a matéria não depende de LC, mas é tratada por LC, ela poderá ser alterada por LO, já que originariamente poderia ter sido tratada por LO (**ADIN 01**). Em outros termos, a LO pode alterar uma LC quando a matéria da LC não depender de LC. Se a matéria depende de LC, a LO não poderá alterar.

Nota 2: Existem 4 tributos que só podem ser criados e majorados por LC (acima), mas não há hierarquia entre LC e LO.

Nota 3: Existem matérias que só podem ser tratadas por LC. São elas (**art. 146; 146-A; 156, par. 3º; 155, par, 1º, III; 155, par, 2º, XII; todos da CF**):

- *Conflitos de competência tributária*, entre União, Estados, DF e Municípios.

- *Limitações ao poder de tributar* (*princípios* e *imunidades*). As imunidades são dispensas constitucionais do dever de pagar tributo e estão tratadas na CF. Para regular as imunidades é que é necessário LC (ex: art. 150, VI, c, CF).

- *Normas gerais em matéria tributária*: (1) conceito de tributo; (2) espécies de tributos; e (3) fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos (ex: CTN, LC 116; LC 87). No IPVA, as Leis Estaduais valem porque a União não legislou a respeito (art. 24, par. 2º, CF).

- *Obrigação Tributária* (art. 113, CTN);

- *Lançamento* (arts. 142, 147 e 150, CTN);

- *Crédito Tributário* (art. 139, CTN);

- *Prescrição* (art. 174, CTN) e *Decadência* (arts. 150, par. 4º e 173, CTN);

- *Ato cooperativo* praticado pelas sociedades cooperativas;

- *Regime especial de tributação para ME e EPP* (LC 123);

*- Critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência;*

*- Alíquota mínima e máxima do ISS* (correspondem a 2% até 5%, na forma dos arts. 8º e 8º-A, LC 116 e do art. 88, ADCT);

*- Isenção do ISS em exportações de serviços para o exterior* (art. 2º, LC 116);

*- Isenção, incentivos e benefícios fiscais do ISS* (é uma exceção ao art. 150, par. 6º, CF);

*- Sujeito ativo do ITCMD em caso de doador, herança, inventário ou de cujus no exterior;*

*- 9 matérias relativas ao ICMS (LC 87), destacando-se que para toda e qualquer isenção, incentivo ou benefício de ICMS é preciso LC, a qual (LC 24) prevê que para tanto é necessário Convênio celebrado no âmbito do CONFAZ e assinado por todos estados.*

Nota 4: O **art. 195, par. 7º, CF** traz uma imunidade tributária, e não uma isenção tributária, inclusive segundo o STF, pois é uma dispensa constitucional do dever de pagar prevista na CF. Os requisitos referentes a condição de *sociedade beneficente* podem estar previstos em LO, pois não dizem com a concessão da imunidade. Os requisitos próprios para fazer jus a imunidade, ou seja, para a dispensa de pagar tributo, devem estar previstos em LC.

Nota 5: As **isenções** são dispensas legais do dever de pagar tributo e podem ser concedidas, via de regra, por LO (**art. 150, par. 6º, CF**). A única exigência é a lei ser especifica. As isenções de ISS (**art. 156, par. 3º, CF**) e ICMS (**art. 155, par. 12, ‘g’, CF c/c LC 24**) dependem de LC (são exceções).

Nota 6: **Competência no ITCMD**. *Bem Móvel*: Se causa mortis, o Estado competente é aquele em que processado o inventário. Se doação, o Estado competente é aquele em que tiver domicilio o doador. *Bem Imóvel*: Em qualquer caso, o Estado competente é aquele da situação do bem.

- **Lei Delegada**: Está em desuso, pois suas matérias podem ser tratadas pelo PE por meio de **Medida Provisória**, que independe de aprovação do PL.

Nota: a MP pode criar e majorar impostos desde que respeitados 2 requisitos (**art. 62, par 2º, CF**):

(1) o imposto passível de criação e majoração por LO (art. 63, par. 3º, CF); e

(2) para cobrança no próximo exercício financeiro, a conversão em lei até o final do exercício financeiro em que editada.

Há cinco impostos que não precisam aguardar a conversão da MP em lei: IEG; II; IE; IOF; IPI. O IPI, apesar de não precisar aguardar a conversão em lei, deve aguardar 90 dias para cobrança. O **STF** entende que, respeitados os dois requisitos, a MP pode criar e majorar qualquer espécie tributária, e não apenas impostos.

**2) Tratados e Convenções Internacionais (art. 98, CTN)**

“Tratados” e “convenções” são expressões sinônimas. Visam sobretudo a evitar a bitributação e a regular a importação e exportação.

*Os tratados e as convenções internacionais “revogam” ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

Nota 1: Os tratados não revogam efetivamente a legislação interna. Há apenas uma suspensão de efeitos. Inclusive, se o tratado for revogado ou denunciado, a lei interna volta a produzir efeitos.

Nota 2: A lei interna superveniente não se sobrepõe ao tratado, independentemente de o critério cronológico ter sido adotado pelo nosso ordenamento, inclusive segundo o **STF**, tendo em vista a existência de lei específica no Direito Tributário prevendo em sentido diverso (**art. 98, CTN**).

Nota 3: O tratado ganha status de LC quando ingressa no ordenamento jurídico. Pátrio.

Nota 4: Inclusive **segundo o STF**, O tratado pode trazer isenção de tributo estadual, municipal ou distrital, em que pese o *princípio de isenção heterônima (art. 151, III, CF)*, que informa que somente o ente competente para o tributo pode trazer isenção (é a máxima “só pode isentar quem pode tributar”). É uma exceção ao princípio assim como o **art. 156, par. 3º, II e III da CF**.

**3) Decretos (art. 99, CTN)**

O decreto é hierarquicamente inferior a lei e, por isso, deve respeitá-la e não pode dizer mais que uma lei. Os regulamentos dos impostos normalmente são veiculados por decretos.

Nota 1: O **art. 153, par. 1º, CF** diz que o PE pode, respeitados os limites e condições previstos em lei, alterar as alíquotas de II, IE, IOF e IPI (*impostos regulatórios de mercado*). *Alterar* significa *reduzir* e *majorar*. Possibilidade pelo PE significa alterar via *Decreto*.

Nota 2: O **art. 177, par. 4º, I, ‘b’, CF** diz que o PE pode *reduzir* e *reestabelecer* as alíquotas da CIDE-Combustível. Reestabelecer não é majorar, e sim retomar aquilo que se reduziu. Possibilidade pelo PE significa via *Decreto*.

Nota 3: O **art. 155, par. 4º, IV, ‘c’, CF** diz que o PE pode *reduzir* e *reestabelecer* as alíquotas do ICMS-Combustível. Possibilidade pelo PE não significa via *Decreto*, e sim Convênio, pois a CF (**art. 155, par. 12, ‘g’, CF**) dispõe que isenção, incentivos e benefícios de ICMS dependem de LC e esta (LC 24) diz que é preciso *Convênio*. Possibilidade pelo PE, por ser ICMS, significa, portanto, reduzir e reestabelecer por meio de *Convênio*.

**4) Normas Complementares (art. 100, CTN)**

São hierarquicamente inferiores as leis. No Direito Tributário, as normas complementares são quatro:

**- Atos Normativos expedidos pelas autoridades administrativas:** São, por exemplo, as Instruções Normativas; Portarias; Resoluções; Circulares.

**- Decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa**;

Nota 1: quando o contribuinte perde na esfera administrativa, ele pode ir para a esfera judicial, na forma do art. 5º, XXXV da CF (inafastabilidade da tutela jurisdicional). O Processo Administrativo é regulado pelo **Decreto n. 7574/11**.

Nota 2: PAF

NL → **Impugnação (30d)** → DRJ → **Recurso Voluntário (30d)** → CARF → **Recurso especial (15d)** → CSRF → Fim

- **Práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas**

Nota 1: Não é pratica reiterada do contribuinte (cuidado!).

Nota 2: As chamadas Soluções de Consulta constituem pratica reiterada, de modo que uma mudança de entendimento nessa seara produz efeitos apenas para frente. As consultas, por isso, valem não só para o consulente, mas também para os demais contribuintes.

**- Os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios**

Nota 1: Não se confundem com os convênios celebrados entre os Estados no âmbito do CONFAZ. Os convênios do CONFAZ criam regras novas. Os convênios entre entes federativos servem para facilitar o serviço de arrecadação e fiscalização.

**5) Vigência da Legislação Tributária (arts. 101 a 104, CTN)**

**- Regra (art. 101)**: A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, as quais previstas na LINDB.

Nota 1: na ausência de previsão, a *vacatio legis* é de 45 dias;

**- Exceção (art. 103, CTN): Normas Complementares.**

- *atos administrativos* entram em vigor na data da sua publicação;

- *decisões administrativas* com eficácia normativa decorrente de lei entram em vigor 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;

- *convênios* entram em vigor na data neles prevista ou, no silêncio, no prazo de 45 dias, conforme LINDB.

**6) Integração da Legislação Tributária (art. 108, CTN)**

A integração da legislação tributária é possível, desde que obedecida a ordem sucessiva do **art. 108, CTN**. É a ordem:

I - analogia;

II - princípios gerais de direito tributário;

III - princípios gerais de direito público;

        IV - equidade.

O emprego da **analogia** não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Trata-se de uma concretização do *princípio da legalidade (art. 150, I da CF)*.

O emprego da **equidade** não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Significa que não se pode valer da “justiça absoluta” para o não pagamento de tributo. Por exemplo, um sujeito com deficiência visual não pode se valer dessa situação para deixar de pagar a *contribuição de iluminação pública*.

**7) Interpretação da Legislação Tributária (art. 108, CTN)**

- **Regra**: É possível a utilização de todos os métodos do ordenamento jurídico para a interpretação da legislação tributária, como *literal, teleológico, sistemático, extensivo, restritivo, ampliativo*.

**- Exceções (arts. 111 e 112, CTN)**:

A legislação tributária será interpretada de forma literal quando dispor sobre os seguintes temas (**art. 111, CTN**):

(1) *suspensão* ou *exclusão* do crédito tributário (art. 175, CTN);

(2) outorga de *isenção* (art. 151, CTN);

(3) dispensa do cumprimento de *obrigações tributárias acessórias* (obrigações de fazer ou não fazer que o sujeito passivo está obrigado para facilitar a arrecadação; art. 113, par. 2º, CTN).

Nota 1: interpretar de forma literal não significa interpretar de forma restritiva. É interpretar como expressamente previsto na lei. Por exemplo, na forma do art. 14 da Lei n. 7713/88, os proventos dos deficientes visuais estão isentos de IR. De acordo com o art. 111, CTN (por força da interpretação literal), está isenção aplica-se aos deficientes visuais monoculares, e não apenas aos binoculares (não pode restringir). Além disso, também de acordo com o art. 111, CTN (por força da interpretação literal), está isenção não se aplica aos deficientes auditivos.

Nota 2: atualmente, a **jurisprudência dos Tribunais Superiores**, à luz da isonomia, entende que é possível conceder a isenção aos deficientes.

A legislação tributária será interpretada de maneira mais benéfica ao contribuinte, única e exclusivamente, quando houver dúvida em relação a norma que dispões sobre infração ou penalidades (multa).

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Exemplo: *faturamento* é o resultado da emissão de fatura a empresa, isto é, resultado da venda e *receita* é todo ingresso definitivo na empresa, não podendo a lei tributária alterar tais conceitos constitucionais.

Nota: não existe *constitucionalização superveniente*, isto é, uma lei que nasceu inconstitucional não se torna constitucional pela posterior alteração da CF.

**4. LIMITES DO PODES DE TRIBUTAR**

**1) Conceito**

São os limites da ***competência tributária***.

**2) Espécies:**

- **Limites Gerais (ou genéricos)**: observância da CF e ADCT

**- Limites Específicos (art. 145, §1º da CF c/c art. 150 a 152 da CF)**:

- Princípios do Direito Tributário

- Imunidades.

**5. PRINCÍPIOS**

São ***limites específicos*** ao poder de tributar.

**1) Princípio da Legalidade (art. 150, I, CF)**

**A) Conceito:** Informa que o tributo só pode ser criado (instituído) e majorado por meio de lei.

Nota 1: um tributo apenas poderá ser extinto ou reduzido por meio de lei ou EC. Isso ocorre por causa do ***princípio do paralelismo das formas***, que diz que, quando uma matéria é tratada por um determinado ato normativo, essa mesma matéria só poderá alterada por um ato normativo de igual hierarquia ou de hierarquia superior. A extinção e redução de tributos encontra, inclusive, previsão expressa no **art. 97, CTN**. **Esse dispositivo arrola as matérias que dependem de lei no DT**. O STF assentou que apenas o que está previsto no art. 97, CTN depende de lei (rol taxativo), o que nele não consta independe de lei.

Nota 2: É majoração de tributo a modificação da sua base de cálculo que o torne mais oneroso, dependendo de lei essa majoração (**art. 97, §1º, CTN**).

Nota 3: Não constitui majoração de tributo, a atualização do valor monetário da base de cálculo, podendo ser feito por decreto (**art. 97, §2º, CTN**). A utilização de índices superiores aos índices oficiais para atualização monetária é majoração disfarçada de tributo (**Súmula n. 160 do STJ**).

Segundo a **jurisprudência do STF**, em direito tributário, apenas o que está previsto no **art. 97, CTN** depende de lei. Em outros termos, se a matéria não está no art. 97, CTN, não depende de lei. Ainda segundo o art. 97, depende de lei:

- definição do *fato gerador* (situação eleita pelo legislador como passível para a incidência tributária);

- a definição do *sujeito passivo* (quem tem o dever de pagar o tributo)

- fixação da *alíquota*

- fixação da *base de cálculo*

- cominação de *penalidade* (multa)

- hipóteses de *exclusão (art. 175, CTN), extinção (art. 151, CTN)* e *suspensão (art. 156, CTN)* do crédito tributário.

**B) Mitigações ao princípio da legalidade**: PE poderá independentemente de lei:

- reduzir, reestabelecer e majorar as alíquotas de *II – IE – IOF – IPI* (art. 153, §1º, CF);

- reduzir ou reestabelecer as alíquotas de *ICMS Combustível* (art. 155, §4º, IV, ‘c’, CF). O PE deve se valer de ***convênio*** celebrado no âmbito do CONFAZ para reduzir e restabelecer o *ICMS Combustível*, e não de *decreto* (art. 155, §2º, XII, ‘g’, CF c/c LC 24/75).

- reduzir ou reestabelecer as alíquotas de *CIDE Combustível* (art. 177, §4º, I, ‘b’, CF).

Nota: O **art. 27, §2º, Lei n. 10865/04** dispõe que é facultado ao PE reduzir e reestabelecer as alíquotas de PIS e CONFINS, na importação, incidentes sobre *receita financeira* da PJ em *regime não cumulativo* quando existente o *caráter extrafiscal* (tributação para estimular ou desestimular condutas do contribuinte). O **STF (ADIN 5277)** declarou a constitucionalidade do dispositivo, assentando que é possível que atos infralegais do PE estabeleçam as alíquotas se existir lei fixando o seu patamar máximo, isso com base em novo e importante conceito, o chamado *diálogo com regulamento*. O **STF (RE 704292)** invocou esse conceito para confirmar a possibilidade de atos infralegais estabeleceram as alíquotas das chamadas *Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais.*

**2) Princípio da Irretroatividade (art. 150, III, a, CF)**

**A) Conceito:** Informa que a lei que instituir ou majorar tributos não poderá alcançar fatos pretéritos (a lei só tem validade para frente). Em complemento, a legislação prevê que, em regra, no Direito Tributário, aplica-se a lei vigente à época do fato gerador (art. 144, CTN)

**B) Exceções:** sãotrês exceções (art. 106 e art. 144, §1º, CTN):

- lei interpretativa (lei que define o conceito ou alcance de lei anterior sem alterar o ordenamento jurídico), desde que não comine penalidade;

- lei que excluir infrações ou reduzir penalidades, em se tratando de *ato não definitivamente julgado*;

- lei que cria novos métodos de fiscalização ou arrecadação, em se tratando de *lançamento tributário*, inclusive à luz da **jurisprudência do STJ**.

Nota 1: Segundo a **jurisprudência do STF**, são validas as exceções trazidas pelo CTN, ainda que fora da CF.

Nota 2: A lei que se autodenomina interpretativa pode não ser efetivamente interpretativa por estar, de fato, mudando o ordenamento jurídico (RE 566621, ref. LC 118/05).

Nota 3: É possível defender que inexiste um ato definitivamente julgado quando se está diante de uma decisão administrativa irrecorrível porque o contribuinte ainda poderia se valer do PJ, por força do princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5, XXXV, CF).

**3) Princípio da Anterioridade**

**A) Conceito:** O princípio se desdobra em dois: *princípio da anterioridade do exercício* e *princípio da anterioridade nonagesimal*. Os princípios devem ser considerados em conjunto.

**- Princípio da Anterioridade do Exercício (art. 150, III, b, CF)**

Informa que a criação e a majoração de tributo só poderão ser cobradas no exercício seguinte da publicação da lei que o criou ou aumentou. O exercício financeiro coincide com o ano civil (inicia em 01/01 e termina em 31/12).

**- Princípio da Anterioridade Nonagesimal (art. 150, III, c, CF)**

Informa que a criação ou majoração de tributo só poderão ser cobradas 90 dias após a publicação da lei que o criou ou aumentou.

Nota 1: A extinção e a redução de tributos não precisam observar *princípio da anterioridade* em qualquer dos seus desdobramentos.

Nota 2: A mudança do prazo de pagamento do tributo não precisa respeitar qualquer dos desdobramentos do *princípio da anterioridade* (**Súmula n. 169 STF** e **SV n. 50 do STF**).

**B) Exceções 1:** há tributos que não precisam respeitar nenhuma das *anterioridades*, ou seja, podem ser cobrados imediatamente. São eles:

- Empréstimo Compulsório Guerra (art. 148, I, CF);

- Empréstimo Compulsório Calamidade Pública (art. 148, I, CF);

- Imposto Extraordinário Guerra (art. 154, II, CF)

- II (art. 150, §1º, CF)

- IE (art. 150, §1º, CF)

- IOF (art. 150, §1º, CF)

**C) Exceções 2:** há tributos que precisam respeitar apenas a *anterioridades nonagesimal*, ou seja, podem ser cobrados no mesmo exercício. São eles:

- IPI

- CIDE Combustível, para os casos de redução ou reestabelecimento (art. 177, §4º, I, b, CF).

- ICMS Combustível, para os casos redução ou reestabelecimento (art. 155, § 4º, IV, c, CF).

- Contribuição Social (art. 195, § 6º, CF)

**D) Exceções 3:** há tributos que precisam respeitar apenas a *anterioridades do exercício*, ou seja, podem ser cobrados antes de 90 dias da publicação da lei. São eles:

- IR

- IPTU, para o caso de modificação da base de cálculo

- IPVA, para o caso de modificação da base de cálculo

**E) Temas Importantes:**

- O **STF entende** que, se lei não houver modificação substancial no momento da conversão da MP em Lei, os 90 dias são contados da data da publicação da MP. Se houver, serão contados da data da conversão em Lei.

- O **STF (RE 564225; RE 1053254) entende** que quando há modificação no critério quantitativo da regra matriz há majoração indireta de tributo e que, se há majoração de tributo, deve-se respeitar o princípio da anterioridade em seus dois aspectos. A partir disso, assentou que a revogação de **isenção** deve respeitar os dois desmembramentos do princípio da anterioridade. Quanto a impostos, o tema tem previsão expressa no CTN (art. 104, III, CTN).

- **A Sumula n. 584 STF foi cancelada** por violação ao *princípio da irretroatividade* e ao *princípio da anterioridade*.

**4) Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, §1º, CF)**

**A) Conceito:** Informa que os impostos, sempre que possível, devem ser graduados conforme a capacidade econômica do sujeito (quem tem mais capacidade econômica deve pagar mais impostos). É corolário do *princípio da justiça* e do *princípio da isonomia*.

Nota: *Capacidade Econômica* não se confunde com *Capacidade Contributiva*. Ter a primeira não significa ter a segunda. Esta última está entre o *Valor Mínimo Vital* (mínimo existencial) e o *Não-Confisco*.

**B) Expressão “*sempre que possível*”**: Advém do fato de existir, em tese, uma maior dificuldade de aplicação nos tributos indiretos. Entretanto, o princípio da capacidade contributiva é observado nos tributos direitos e indiretos. Nos tributos indiretos é aplicada pelo *princípio da seletividade*, que permite a tributação de acordo com o consumo do bem.

**C) Expressão “*impostos*”**: O STJ e a doutrina entendem que o princípio alcança outros tributos, não se aplicando apenas aos impostos, especialmente porque se trará de um corolário do princípio da isonomia, que não comporta exceção. Além disso, entendem que esse alcance seria verificado no texto da própria CF.

Exemplo: a certidão de óbito é emitida mediante pagamento e, segundo a CF, os mais necessitados independem desse pagamento para a emissão.

**D) Princípio da Progressividade:** trata-se de umcorolário da capacidade contributiva. A progressividade diz com aumentar a alíquota à medida que se aumenta a base de cálculo.Os demais tributos são chamados de proporcionais, pois aumenta a base de cálculo e a alíquota fica inalterada. A progressividade é verificada em quatro tributos:

- IR (art. 153, §2º, CF): progressividade fiscal;

- ITR (art. 154, §4º, CF): progressividade extrafiscal (desestimular a manutenção de terras improdutivas, ou seja, estimular o cumprimento da função social);

- IPTU (art. 156, §1º, I, CF c/c art. 182, §4º, II, CF): progressividade fiscal e extrafiscal (estimular a manutenção de área construída, ou seja, estimular o cumprimento da função social). Essa progressividade era dita inconstitucional pelo STF até a **EC 29/00**, que a incluiu expressamente na CF. Como no Brasil não há *constitucionalização superveniente*, a legislação anterior a EC 29/00 continuou/continua inconstitucional, de modo que os municípios precisaram/precisam criar novas lei para implementar a progressividade.

- ITCMD (STF): progressividade fiscal.

Nota: A **Súmula n. 656 do STF** prevê que é inconstitucional a progressividade do ITBI. Embora antiga, do tempo em que o STF entendia que os tributos reais não eram alcançados pela progressividade, a súmula não foi cancelada ainda.

**E) Tipos de Tributação:**

- Tributação Fiscal: a finalidade da tributação é arrecadatória.

- Tributação Extrafiscal: a finalidade da tributação é estimular ou desestimular condutas.

*- Tributos Diretos*: aqueles em que entre o ‘fato gerador’ e a ‘obrigação tributária’ não há a intercalação de sujeitos, de modo que aquele que pratica o fato gerador é quem tem a obrigação de pagar o tributo. Ex: IPTU e IPVA.

*- Tributos Indiretos*: aqueles em que entre o ‘fato gerador’ e a ‘obrigação tributária’ há a intercalação de sujeitos, de modo que há o repasse do encargo financeiro para o próximo sujeito da cadeia negocial. Exemplo: IPI e ICMS – o IPI e o ICMS seguem o *princípio da seletividade*, que informa que, quanto maior a essencialidade do bem, menor a tributação, e vice-versa. Existem dois sujeitos: o *contribuinte de direito* (quem pratica o fato gerador) e o *contribuinte de fato* (quem suporta o encargo financeiro).

- Tributação Pessoal: tributação que leva em consideração os atributos do indivíduo (ex: IRPF);

- Tributação Real: tributação que leva em consideração os atributos da coisa (ex: IPVA, IPTU)

**5) Princípio do Não-Confisco (art. 150, IV, CF)**

**A) Conceito:** Informa que não se pode cobrar tributo em patamar que inviabilize o direito de propriedade (o tributo não pode ter efeito confiscatório).

Nota 1: No Brasil, não existe conceito objetivo sobre o princípio do não-confisco (não existe uma alíquota ou valor específico). **Segundo o STF**, é preciso analisar o total da carga tributária exigida pela mesma autoridade de acordo com o contexto social à época.

**B) Multa Punitiva:** A multa também deve respeitar o princípio, ainda que a CF estabeleça, em sua redação, que “tributos” devem respeitá-lo. O **STF concluiu** que é considera com efeitos confiscatório a **multa punitiva que ultrapassar 100%** do valor da obrigação tributária principal (**ADIN 2028**) e a **multa moratória que ultrapassar 20%** do valor da obrigação tributária principal (**AI 682983**).

**C) Art. 44, da lei n. 9.430:** a constitucionalidade da disposição de dobra a multa de 75%, fazendo-a chegar a 150%, ainda é discutida no STF (Tema 863).

**6) Princípio da Isonomia (art. 150, II, CF)**

Informa que se deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades. Prevê ainda que é vedada a tributação de acordo com o cargo, profissão ou atividade do sujeito.

Exemplo 1: não se pode prever que o servidor público é isento de tributos.

Exemplo 2: o SIMPLES é concretização do *princípio da isonomia*.

**8) Outros Princípios Importantes**

**A) Liberdade de Tráfego (art. 150, V, CF)**: informa que é vedado aos entes federativos instituir tributos de modo a inviabilizar o direito de ir e vir dos indivíduos.

Nota: O STF entende que pedágio não é tributo (**ADI 800**). Pedágio é considerado preço público. Logo, é permitida a cobrança de ‘pedágio’ quando a estrada é mantida pelo Ente Público.

**B) Uniformidade Geográfica (art. 151, I, CF):** Informa que é vedado à União estabelecer tratamento diferenciado entre os entes federativos, salvo a concessão de incentivos fiscais.

Exemplo: a UNIÃO não pode estabelecer alíquotas diferentes de IPI em diferentes estados.

**C) Vedação à isenção heterônima (art. 151, III, CF):** informa apenas a pessoa que detém a competência tributária pode isentar. É dizer: “*só pode isentar o ente federativo competente para tributar”.*

Exemplo: União não pode isentar tributos de competência dos Estados e Munícipios.

Exceção 1: cabe a União, por meio de LC, trazer isenção de ISS de serviço destinado ao exterior (**art. 156, §3º, II e III, CF**). O **art. 2º, LC 116** traz essa isenção.

Exceção 2: o **STF (RE 229046)** entende que o **tratado internacional** pode estabelecer isenção de tributos estaduais, municipais e distritais, ainda que ele seja assinado pelo Presidente. Isso sob dois fundamentos. Primeiro, porque o art. 153, III, CF é aplicado em âmbito nacional apenas. Segundo, porque o presidente assina tratado como *Chefe de Estado*, e não como *Chefe de Governo.*

**D) Vedação à Discriminação por Origem e Destino (art. 152, CF)**: informa que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer tributação diferenciada para bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua origem (procedência) ou destino.

Exemplo: é vedado aos Estados cobrar IPVA mais elevado para o carro importado.

**6. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS**

**1) Conceito**

São *limites específicos* ao poder de tributos. É uma dispensa constitucional da obrigação de pagar tributos.

Nota 1: não confundir os seguintes institutos:

- Imunidade

- Isenção

- Não incidência (evento fora do campo de incidência do tributo em análise);

- Alíquota Zero (alíquota de 0%)

Nota 2: o termo imunidade não consta expressamente na CF, mas toda dispensa de pagar tributo prevista na CF é uma imunidade, ainda que esteja expresso no texto constitucional a palavra “isenção” ou “não incidência”. Exemplo: Art. 195, §7º, CF; art. 149, §2º, I, CF.

**2) Diferenças entre *Imunidade* e *Isenção***

Quanto a fonte de dispensa:

- Imunidade: dispensa constitucional de pagar tributos

- Isenção: dispensa legal de pagar tributos

Quanto a sua extinção:

- Imunidade: irrevogável

- Isenção: revogável a qualquer tempo. Apenas a isenção por prazo certo e com condições é irrevogável (**art. 178, CTN** c/c **Súmula 544 do STF**).

Quanto à interpretação:

- Imunidade: pode ser interpretada por todos métodos de interpretação. São exemplos de métodos de interpretação: literal, teleológico, sistemático, restritivo, extensivo, ampliativo.

- Isenção: deve ser interpretada pelo método *literal*. Interpretar de forma literal não significa interpretar de forma restritiva. É interpretar como expressamente previsto na lei.

**3) Classificação**

Pode ser classificada em *específica* ou *genérica*.

**4) Imunidade específica**

Corresponde a imunidade de um tributo específico. Pode alcançar **qualquer espécie tributária**. Atualmente apenas dois tributos não possuem imunidades (CM e EC).

Exemplo: ICMS – art. 155, §2º, X, CF

Exemplo: CS e CIDE - art. 149, I, CF

**5) Imunidade genérica (art. 150, CF)**

Alcança apenas **impostos**. São cinco espécies:

**A) Imunidade Recíproca (art. 150, VI, a, CF)**

Veda os entes federativos de cobrar impostos entre si quanto à *renda, patrimônio e serviços.* O **STF entende** que os entes estão imunes, em regra, a todos os impostos, devendo pagar as demais espécies tributárias.

**Exceção: *impostos indiretos***. Nesse caso, a imunidade reciproca prevalece apenas quando o ente federativo está na condição de *contribuinte de direito*, e não quando está na condição de *contribuinte de fato*. Exemplo: o município que industrializar um produto (contribuinte de direito), não paga IPI; o município que adquirir um produto (contribuinte de fato), paga IPI.

Nota: *Imposto Indireto* é o que permite o repasse do encargo financeiro para o

próximo da cadeia econômica, por exemplo no preço do produto ou serviço. *Contribuinte de Fato* é aquele que suporta o encargo financeiro do tributo. *Contribuinte de Direito* é aquele que pratica o fato gerador.

Nota: A pessoa com imunidade tributária detém imunidade em relação aos impostos próprios, e não em relação aos impostos de terceiros. Diante disso, deve pagar os impostos de terceiro que a lei lhe obrigou a pagar.

Exemplo: Quando a UNIÃO adquire imóvel de particular com dívidas de IPTU, ela se torna responsável pelo imposto dos exercícios passados e tem imunidade quanto ao imposto dos exercícios futuros, devendo pagar a dívida passada (**art. 9º, §1º, CTN** e **Jurisprudência**).

**Extensão:** alcança as *autarquia* e *fundações públicas* que cumprirem 4 requisitos: (i) cumprir finalidades essenciais; (ii) ser instituída e mantida pelo poder público; (iii) não cobrar preço ou tarifa; (iv) não entrar na concorrência privada.

**Extensão**: **Segundo o STF**, alcança as *empresas públicas* e sociedades de economia mista que cumprirem 2 requisitos: (i) prestação de serviço público de caráter obrigatório; e (ii) monopólio. Exemplos:

- Correios (EP; **RE 601392**);

- INFRAERO (EP; **STF**);

- CAERD (SEM; **Ação Cautelar 1550-2**);

- PETROBRAS (não tem imunidade por ter intuito lucrativo; **RE 591545**);

- Cartorários (não tem imunidade por ter intuito lucrativo; STF);

- Possuidores de bem público devem pagar IPTU (STF);

- Promitente comprador não se exonera do dever de pagar tributo (**art. 150, §3º, ‘parte final’, CF** c/c **Súmula n. 583 STF e Sumula n. 399 do STJ**).

**B) Templos (art. 150, VI, ‘b’, CF)**

Veda cobrança de impostos sobre toda a propriedade das instituições religiosas que é destinada ao cumprimento de sua finalidade. A imunidade visa a tutelar a liberdade religiosa.

Nota 1: o carro utilizado pelo padre para o cumprimento da finalidade da instituição (“espalhar a palavra”) é imune; os imóveis locados para terceiros são imunes quando do dinheiro do aluguel for revertido em favor da finalidade da instituição; o cemitério é considerado imune apenas quando em nome da instituição religiosa.

Nota 2: **Segundo o STF**, a maçonaria não é religião e, com isso, não é imune.

**C) Subjetiva (art. 150, VI, ‘c’, CF)**

Veda a cobrança de impostos em relação a determinadas pessoas, desde que cumpridos determinados requisitos previstos em lei complementar.

São **3 requisitos** exigidos das pessoas em específico (**art. 14, CTN**):

- não distribuir lucros;

- não encaminhar valores para o exterior;

- manter os livros contábeis em dia.

Nota 1 - **“não distribuir lucros”**: não significa não poder cobrar pelas suas atividades (ex: faculdade sem fins lucrativos); não significa não poder remunerar diretores com salário. O art. 12 da Lei n. 9532/97 estabelece a impossibilidade de remuneração de diretores, contudo é atualmente questionado, inclusive formalmente por ser LO, tendo sido posteriormente alterado pela Lei n. 13205/15.

Nota 2 - **“não encaminhar valores para o exterior”**: não encaminhar valores para o exterior não impede a importação de maquinário inexistente no Brasil.

Nota 3 - “**manter os livros contábeis em dia**”: Segunda a Jurisprudência, é preciso o cumprimento de todas as ***obrigações tributária acessórias*** para gozar da imunidade, isto é, não basta manter apenas os livros contáveis em dia

Nota 4: os **partidos políticos** tem mais 2 requisitos: (1) inscrição no TSE; e (2) observância dos princípios e costumes do ordenamento jurídico. Exemplo: o partido político que defende movimento separatista de um Estado não goza de imunidade.

Nota 5: embora o art. 150, IV, ‘c’ da CF estabeleça a necessidade de “lei”, a lei que estabelece requisitos deve ser LC, na forma do **art. 146, II, CF**, pois se trata de limitação do poder de tributar.

São **4 pessoas** atingidas:

- entidades de educação sem fins lucrativos

- entidades de assistência social sem fins lucrativos

- partidos políticos e suas fundações

- sindicatos dos trabalhadores

Nota 1 - **“entidades de assistência social sem fins lucrativos”**: são as entidades que cumprem o **art. 203, CF**.

Nota 2 - "**entidades de educação sem fins lucrativos**”: considera-se educação qualquer manifestação de cultura, informação e educação, contemplando escola de música, dança, capoeira, bem como ensino formal, desde pré-escola até universidades.

Nota 3: as **entidades de assistência social sem fins lucrativos** têm o direito a imunidade desde sua constituição, ou seja, não precisa aguardar a certificação competente (os efeitos retroagem desde a constituição), na forma da **Súmula n. 612 do STJ.**

Nota 4: Goza de imunidade tudo aquilo que for de titularidade dessas pessoas e utilizado no cumprimento de sua finalidade goza de imunidade (**art. 150, §4º da CF** c/c **Súmula n. 724 do STF** e **Súmula Vinculante n. 52 do STF**).

Nota 6: as entidades fechadas de previdência privada que não recebem participação de seus beneficiários fazem jus a imunidade, nos termos da **Súmula n. 730 da CF.**

Nota 7: as **entidades de assistência social sem fins lucrativos** também gozam de imunidade em relação a *contribuições sociais* (**art. 195, §7º, CF**)

**D) Objetiva (art. 150, VI, d, CF)**

Veda a cobrança de impostos em relação a **objetos**. São **4 objetos**:

- Livro: os livros que gozam de imunidade tributária são os que tem *transmissão de pensamento* ou *ideias formalmente originadas*. **Segundo o STF**, não cabe a ele (STF) dizer qual o conteúdo que merece imunidade.

Exemplos: segundo o STF, possuem imunidade revistas pornográficas, apostilas, álbuns de figurinhas, peças com vistas ao ensino que acompanham livros, livro eletrônico, suporte para leitura (e-readers).

- Periódico: os periódicos que gozam de imunidade tributária são os que tem *transmissão de pensamento* ou *ideias formalmente originadas*. Não possuem imunidade os periódicos eminentemente publicitários.

Nota: **segundo a Jurisprudência**, a lista telefônica goza de imunidade.

- Jornais: os jornais que gozam de imunidade tributária são os que tem *transmissão de pensamento* ou *ideias formalmente originadas*. Não possuem imunidade os jornais eminentemente publicitários.

Nota 1: os encartes de propaganda que, por vezes, acompanham o jornal não são imunes porque exclusivamente publicitários;

Nota 2: **segundo a Jurisprudência** os jornais gozam de imunidade ainda que contenham uma parcela de material publicitário, pois estas são fundamentais para a manutenção do jornal; **segundo a Jurisprudência**, as distribuidoras de jornais e os serviços gráficos em jornais não gozam de imunidade, pois não são fundamentais para a manutenção do jornal.

- Papel: o papel dos itens supra goza de imunidades tributárias. **Segundo o STF**, apenas o papel e aquilo que a ele se assemelha goza de imunidade, os demais insumos não são imunes, como a tinta por exemplo.

Exemplos: filmes e papeis fotográficos gozam de imunidade (**Súmula n. 657 do STF**).

**E) CDs e DVDs de artistas nacionais (art. 150, VI, ‘e’, CF):** a imunidade não se aplica na etapa de replicação.

**7. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

**1) Conceito:** É o poder de CRIAR e MAJORAR tributos dos Ente Federativos (UNIÃO, ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS), outorgado pela CF. É o chamado *poder de tributar*.

Nota: a competência tributária é um poder outorgado pela CF, ou seja, a CF por si só não cria ou majora tributos. Ela dá poderes ao Entes Federativos para tanto.

**2) Competência para Legislar em Direito Tributário (art. 24, CTN)**: É o poder para criar normas sobre as relações jurídicas decorrentes dos tributos criados.

Nota: Competência Tributária e Competência para Legislar em Direito Tributário não se confundem. Não são a mesma coisa.

- É uma competência concorrente entre UNIÃO, ESTADOS e DF

- UNIÃO: cabe a UNIÃO legislar sobre as normas gerais de Direito Tributário.

- ESTADOS e DF: cabe aos ESTADOS e DF apenas suplementar as normas gerais. Se a UNIÃO não legislar, os ESTADOS e DF têm competência plena para legislar. Se a UNIÃO legislar posteriormente aos ESTADOS e DF, a legislação federal terá preferência. Não é possível dizer que a lei federal posterior irá revogar a lei estadual ou a lei distrital anterior porque não existe hierarquia entre elas. O que ocorre é que a legislação estadual ou distrital terá sua eficácia suspensa porque é a lei federal que terá validade.

- MUNICÍPIOS: cabe aos MUNICÍPIOS legislar em Direito Tributário (**art. 30 do CTN**): (1) sobre *interesse local*; (2) para *suplementar* legislação federal, estadual ou distrital.

**3) Características:**

- ***Indelegável***: significa que a competência tributária é intransferível (apenas o ente outorgado pela CF pode criar ou majorar o tributo em específico).









\* As Contribuições são, de regra, de competência da UNIÃO. Exceto duas. A Contribuição Social Previdenciária do Servidor Público, que será criada pelo ente a que pertencer o servidor e a COSIP, que será criada pelos MUNICÍPIOS e DF.

- ***Facultativa* (art. 145, CF)**: significa que o ente público cria o tributo se quiser. Isso porque o verbo da CF é “pode”, e não “deve”.

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

Nota 1: A **Lei de Responsabilidade Fiscal** diz que a Competência Tributária é obrigatória. Entretanto prevalece a CF por ser hierarquicamente superior.

Nota 2: o **art. 11, §1º da LC 101/00** prevê uma sanção para os entes que não criarem todos os tributos previstos. O **STF** (**ADIN 2238**) disse que o dispositivo é constitucional porque veda o *repasse de receitas tributárias voluntárias*, e não o *repasse das receitas tributárias obrigatórias*. O *Receita Tributária Voluntária* é a parcela do tributo arrecadada por um ente que é entregue para outro sem previsão na CF. *Receita Tributária Obrigatória* é a parcela do tributo arrecadada por um ente que é entregue para outro por previsão constitucional (**art. 153, §5º e art. 157 a 160, CF**).

**- *Incaducável***: significa que o ente público não perde o direito de criar o tributo por não exercer a competência tributária.

Exemplo: IGF – que não foi criado pela UNIÃO, apesar da previsão constitucional.

**- *Inalterável por Lei Infraconstitucional***: significa que a competência tributária é inalterável por lei infraconstitucional, ou seja, que pode ser alterada apenas por Emenda Constitucional.

Exemplo 1: COSIP – a EC incluiu o art. 149-A, alterando a competência da CF e outorgando o poder aos MUNICÍPIOS e DF.

Exemplo 2: Caso julgado pelo STF envolvendo Petrobrás, União e Município de Santos.

**- *Irrenunciável*:** significa que o ente federativo deve receber a competência tributária, ou seja, não pode recusar.

**4) Capacidade Ativa Tributária (art. 7º)**

- Poder de ARRECADAR (tributos), FISCALIZAR (tributos) e EXECUTAR (atos administrativos, leis, decisões).

Nota: *Competência Tributária e Capacidade Ativa Tributária não se confundem.*

- É delegável. A delegação da CAT não significa delegação da *competência tributária*. Com a delegação da CAT, são repassados ao outro Ente as garantias e preferências do crédito tributário. A delegação pode ser revogada de modo unilateral e a qualquer tempo (**art. 7ª, §§ 1, 2 e 3º, CTN**).

Exemplo 1: ITR – art. 153, §4º, III, CF – o ITR é de competência da UNIÃO, mas pode ser arrecado e fiscalizado pelos Municípios.

Exemplo 2: A RFB, quando foi criada em 2007, retirou do INSS a CAT relativa a contribuições sociais previdenciárias.

**5) Classificação da Competência Tributária**

**- Privativa**: aquela em que a CF atribui apenas a um Ente a competência tributária em relação a determinado tributo.

Exemplo: todos Impostos; todas Contribuições; EC.

**- Comum:** aquela em que a CF atribui a todos Entes a competência tributária.

Exemplo: taxas; CM;

**- Cumulativa (art. 147, CF):** aquela em que a CF atribui ao DF a competência tributária em relação aos impostos municipais.

**- Extraordinária (art. 154, II, CF):** aquela em que a CF atribui a UNIÃO a competência tributária para criar, em caráter extraordinário, imposto, inclusive com fato gerador de espécie tributária já existente e de outro ente federativo.

Exemplo: IEG.

**- Residual (art. 154, I, CF e art. 195, §4º, CF):** aquela em que a CF outorga a UNIÃO a competência tributária para criar tributo não expressamente previsto na CF. Existe em relação aos impostos e às contribuições.

- Art. 154, I, CF: Prevê a criação de impostos residual. Impõe 4 requisitos: (1) criação pela UNIÃO; (2) criação por LC; (3) não-cumulatividade; (4) FG e Base de Cálculo dos impostos já existentes.

- Art. 195, §4º, CF: Prevê a criação de contribuição social. Tem os mesmos 4 requisitos que o imposto residual.

Nota: **Tributo Não-cumulativo** é aquele em que é possível compensar o tributo pago na etapa anterior da cadeia econômica em momento posterior da cadeia econômica;

**6) Exercício da competência tributária**

São as formas de criar e majorar tributos.

- **Regra Geral: Lei Ordinária.** É o ato normativo que, via de regra, trata da matéria tributária. É o ato normativo que cria e majora tributos. O *quórum* de aprovação é *maioria simples* (metade mais um dos legisladores presentes).

- **Exceção 1: Lei Complementar.** O *quórum* é *maioria absoluta* (metade mais um de todos os legisladores). Há 4 tributos que devem ser criados por LC:

- IGF (art. 153, VII, CF)

- Imposto Residual (art. 154, CF)

- Contribuição Social Residual (art. 195, §4º, CF)

- Empréstimo Compulsório (art. 148, CF)

Nota 1: Quando a CF determinada que alguma matéria deva ser tratada por LC, essa matéria só poderá ser tratada por LC, e nenhum outro ato normativo além de LC. Quando a CF não determinada expressamente que alguma matéria deva ser tratada por LC, prevendo genericamente a necessidade de “lei”, essa matéria poderá ser tratada por LC e outros atos normativos.

Nota 2: Quando a CF não determinada que a matéria deva ser tratada por LC e o legislador opta por tratar por LC, inexiste inconstitucionalidade, pois se entende que “*quem pode mais, pode menos*”. Exemplo: criação do PIS e COFINS, que ocorreu via LC, mesmo sem precisar.

Nota 3: **Segundo o STF**, a matéria que independe de LC e que for tratada por LC, não depende de LC para ser alterada, pois não dependia originalmente da LC. Exemplo: foi declarada constitucional a LO que revogou a isenção da COFINS estabelecida em LC.

Nota 4: Quando a CF determinada que alguma matéria deva ser tratada por LC, e é assim regulada, a LC não poderá ser posteriormente alterada por outro ato normativo, como uma LO. Em suma: como não existe hierarquia entre LC e LO, uma LO poderá alterar uma LC, desde que a matéria não dependa de LC.

**- Exceção 2: Medida Provisória (art. 62, §1º, III e §2º, CF)**. Todas espécies podem ser criados e majorados por MP desde que preenchidos dois requisitos: (1) possibilidade de criação e majoração por LO; e (2) conversão da MP em lei até o final do exercício financeiro em que foi editada. Há 5 impostos que não precisam aguardam a conversão da MP em Lei:

- II: criação/majoração imediata

- IE: criação/majoração imediata

- IOF: criação/majoração imediata

- IPI: criação/majoração **após 90 dias**

- IEG: criação/majoração imediata

Nota: O **art. 62 da CF** prevê a possibilidade de criação e majoração de impostos apenas. Entretanto, segundo a jurisprudência do STF, todas espécies podem ser criadas e majoradas por MP, desde que preenchidos os dois requisitos.

**8. FATO GERADOR**

**1) Conceito (art. 114, CTN)**

**Fato Gerador da Obrigação Tributária Principal** é a situação eleita pelo legislador para a incidência tributária (para ser objeto de tributação). A concreção da situação abstrata prevista em lei no mundo dos fatos faz nascer a obrigação tributária. O fato gerador é composto por 5 critérios e, ao descrever a situação passível de tributação em lei, o legislador deve apresentar esses 5 critérios em lei. É apenas com a concreção de todos os 5 critérios no mundo dos fatos que nascerá a obrigação tributária.

Nota: Existe debate sobre a adequação do termo. Diz-se que o mais adequado é distinguir **hipótese de incidência** e **fato gerador**. **Hipótese de Incidência** é a descrição abstrata (na lei). **Fato gerador** é a concretização da descrição abstrata no mundo dos fatos.

**2) Critérios da Hipótese de Incidência Tributária**

**- Critério Material**: é a **situação** eleita pelo legislador como passível de incidência tributária. É o ***fato gerador***. É formado por dois elementos: verbo e complemento (ex: auferir renda).

**- Critério Temporal**: é o **momento**, eleito pelo legislador, em que se considera ocorrido o fato gerador.

**- Critério Espacial**: é o **local**, eleito pelo legislador, em que se considerada ocorrido o fato gerador.

**- Critério Quantitativo:** é o ***quantum***, eleito pelo legislador. É representado por duas dimensões: base de cálculo e alíquota.

**- Critério Pessoal:** são os **sujeitos** da relação jurídico-tributária eleitos pelo legislador. São dois sujeitos: sujeito ativo (quem tem o direito de exigir o tributo; art. 119, CTN) e sujeito passivo (quem tem o dever de pagar o tributo; arts. 121 e 126, CTN).

**3) Fato Gerador da Obrigação Tributária Acessória**

**Fato Gerador da Obrigação Acessória** é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

**4) Momento da Ocorrência do Fato Gerador (art. 116, CTN)**

O momento da ocorrência do fato gerador (critério temporal) muda conforme o tipo da situação abstrata eleita para ser objeto de tributação, que pode ser Situação Jurídica ou Situação de Fato.

**- Situação Jurídica**: é a situação já disciplinada por outro ramo do direito. Nesse caso, considera-se ocorrido o FG desde o momento em que esteja definitivamente constituída a situação eleita para ser objeto de tributação, segundo as regras do ramo do direito aplicável ao caso.

Exemplo: O ITBI tem como fato gerador a transmissão de bem imóvel. A transmissão de bem imóvel é regulada pelo Direito Civil e se dá com o registro da propriedade. Logo, considera-se ocorrido o fato gerador do ITBI no momento do registro.

- **Situação de Fato**: é a situação não disciplinada por outro ramo do direito. Nesse caso, considera-se ocorrido o FG, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos.

Exemplo: O II tem como fato gerador a importação de bens. Considera-se ocorrido o fato gerador do II no momento da declaração de importação do bem

**5) Norma Geral Antielisiva (art. 116, par. único, CTN)**

É o poder da Autoridade Administrativa para **desconsiderar** tanto **atos** quanto **negócios jurídicos** praticados pelos particulares. É possível apenas quando tais atos e negócios foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Aplica-se aos casos de Elusão Fiscal.

Nota: Não confundir Elisão Fiscal; Evasão Fiscal; e Elusão Fiscal:

- **Elisão Fiscal**: É lícita. São meios lícitos para evitar a tributação. Podem ocorrer antes e depois do FG. Normalmente se destinam a evitar a pratica do fato gerador, ou seja, normalmente ocorrem antes do FG. É o planejamento tributário. Exemplo: optar pela declaração simplificado do IRPF, e não pela completar, por ser mais benéfico que as deduções no caso concreto.

- **Evasão Fiscal**: É ilícita. São meios ilícitos para evitar a tributação. Podem ocorrer antes e depois do FG. Normalmente se destinam a ocultar a pratica do fato gerador (normalmente ocorrem depois do FG). Exemplo: alterar declaração para pagar menos tributo. É crime contra a ordem tributária (Lei. 8137/90).

- **Elusão Fiscal**: É o abuso de formas do direito para evitar a tributação. É adotar condutas formalmente lícitas, mas de maneira fictícia, para ocultar outra. Podem ocorrer antes e depois do FG. Destinam a dissimular a pratica do fato gerador. **É nessa figura que atua o art. 116, par. único, CTN.** Exemplo: forjar um contrato de compra e venda para disfarçar uma doação.

**6) Suficiência do Fato Gerador (arts. 3º e 118, CTN)**

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

- da validade jurídica dos atos efetivamente praticados e da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

Nota: também com base nessa disposição é que se tributa, inclusive, atos ilícitos, como a renda da venda de drogas.

- dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

**9. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**1) Nascimento:** A OTnasce com a concretização dos 5 critérios da ***regra matriz de incidência tributária*** no mundo dos fatos.

**- Critério Material**: é a **situação** eleita pelo legislador como passível de incidência tributária. É o ***fato gerador***. É formado por dois elementos: verbo e complemento (ex: auferir renda).

**- Critério Temporal**: é o **momento**, eleito pelo legislador, em que se considerada ocorrido o fato gerador.

**- Critério Espacial**: é o **local**, eleito pelo legislador, em que se considerada ocorrido o fato gerador.

**- Critério Quantitativo:** é o ***quantum***, eleito pelo legislador. É representado por duas dimensões: base de cálculo e alíquota.

**- Critério Pessoal:** são os **sujeitos**, eleitos pelo legislador. São dois sujeitos: sujeito ativo (quem tem o direito de exigir o tributo; art. 119, CTN) e sujeito passivo (quem tem o dever de pagar o tributo; art. 121, CTN).

**2) Espécies**

**- Obrigação Tributária Principal**: OTP tem por objeto uma obrigação de pagar, seja tributo seja multa. A OTP deve estar previstas em lei (art. 150, I, CF; art. 97, I e IV, CTN).

**- Obrigação Tributária Acessória**: OTA tem por objeto uma obrigação de fazer ou não fazer para facilitar a arrecadação e fiscalização. No Direito Tributário, a OTA não segue a OTP, de modo que é possível o sujeito passivo ter apenas OTA. A OTP pode ser tratada pela *legislação tributária* (art. 113, par. 2º, CTN).

Exemplo: emitir NF; escriturar livros; declarar tributos; não receber mercadoria sem a devida documentação fiscal.

Nota 1: Todo contribuinte tem obrigação tributária acessória. A única exceção é o contribuinte pessoa física isento do IRPF.

Nota 2: A inobservância de OTA converte-a em OTP (multa). Não se trata de mera conversão, mas a criação de uma nova obrigação, que é pagar (multa).

Nota 3: Contribuinte X OT



**10. SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**1) Conceito**

São sujeitos que nascem junto com a obrigação tributária. São dois:

**- Sujeito Ativo (art. 119, CTN)**: aquele que tem o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária (de cobrar o tributo). Podem ser dois:

- Entes com *competência tributária*: São os entes federativos (U-E-M-DF)

- Entes com *capacidade ativa tributária*: são entes ou sujeitos com o poder de poder de arrecadar, fiscalizar e executar o tributo

**- Sujeito Passivo (art. 121, CTN)**: aquele que tem o dever de pagar o tributo. Classifica-se de duas formas:

- Contribuinte: aquele que tem relação direta e pessoal com a situação que constitua o FG (aquele que pratica o FG).

- Responsável Tributário: aquele que tem relação indireta com a situação que constitua o FG e a lei impõe o dever de pagar o tributo. A responsabilidade tributária só decorre de Lei, ou seja, as convenções particulares não podem modificar a sujeição passiva (art. 123, CTN).

**2) Solidariedade na Sujeição Passiva (art. 124, CTN)**

São duas possibilidades para a existência solidariedade na sujeição passiva da obrigação tributária:

- previsão em lei

- interesse comum na situação que constitua o fato gerador

São efeitos da solidariedade passiva:

- Não comporta benefício de ordem (art. 124, § único);

- Pagamento realizado por um dos coobrigados aproveita a todos (art. 125, I)

- Concessão de isenção da remissão ou isenção exonera a todos, salvo se concedida pessoalmente, quando permanece o saldo remanescente para os demais coobrigados (125, II)

- Interrupção da prescrição prejudica ou favorece a todos (art. 125, III)

**3) Responsabilidade Tributária - Conceito**

O responsável tributário é aquele, sem ser contribuinte, é responsável por pagar a dívida tributária. A dívida tributária engloba o principal, juros e multa. A responsabilidade, via de regra, traz para o responsável o principal e o juro de caráter moratórios, não trazendo os juros de caráter punitivo, pois a pena não se transfere para outras pessoas.

São três as classificações da responsabilidade tributária:

**(1) Responsabilidade por Substituição (art. 128, CTN)**: quando a lei determina que terceira pessoa deve pagar o tributo em substituição ao contribuinte. Nesse caso, o contribuinte não precisa pagar o tributo. Possua duas modalidades:

***- Substituição para trás (ou Regressiva)****:* quando primeiro ocorre o FG e depois o pagamento do tributo;

***- Substituição para frente (ou Progressiva)****:* quando primeiro ocorre o pagamento do tributo e depois o FG. É o chamado *fato gerador presumido*. **Quando não ocorre o FG, o sujeito passivo tem direito à restituição (150, §7º, CF).** Quando ocorria o FG só que que por valor menor que o presumido, não cabia a restituição sobre a diferença (**Convênio 13/87**), pois valia o valor presumido (**ADIN 1851**). Consequentemente, se por valor maior que o presumido, não cabia ao Estado cobrar a diferença. Os estados que não assinaram o Convênio legislaram a favor da restituição e essas legislações foram alvo das ADIN 2772 e 2675 e do RE 593849. **O STJ, então, assentou que, quando ocorre o FG só que que por valor menor que o presumido, cabe a restituição do tributo sobre a diferença (RE 593849).** Na substituição para frente, cabe ao substituído pleitear a substituição, pois o substituto repassa na cadeia (**art. 10 LC 87/96**).

Nota 01 – ação de restituição: O responsável tributário terá legitimidade para pedir a restituição quando comprovar que assumiu o encargo financeiro do tributo indevidamente recolhido e, na substituição pra frente, quando não correr o FG.

Nota 02 – ação de restituição: Os tributos indiretos comportam restituição quando o substituto assumiu o encargo ou tiver autorização do substituído (**Súmula 546, STF c/c art. 166, CTN**)

Nota 02 – ação de restituição: o único caso em que o consumidor final pode postular a restituições é, **segundo o STJ**, o do ICMS-Energia Elétrica

**(2) Responsabilidade por Sucessão (130 - 133, CTN):** São elas:

***- Adquirente de bem imóvel em relação ao bem adquirido (art. 130, CTN):***

(1) *impostos* devidos pelo bem imóvel que tenham como FG a propriedade, posse ou domínio útil (IPTU e ITR). Será pago, assim, apenas o IPTU ou ITR.

(2) *contribuições de melhoria*

(3) *taxas* com relação aos serviços prestados ao bem imóvel (art. 145, II, CTN): As taxas são cobradas sob dois fundamentos, *serviço público específico e divisível* e *exercício regular do poder de polícia*. O adquirente só é responsável pelas taxas de *serviço público específico e divisível*.

Nota 01: O adquirente não estará obrigado a pagar nenhum tributo se possuir prova de quitação. A prova de quitação a que se refere a lei é a expedida pela autoridade administrativa, qual seja, a CND (Certidão Negativa de Débito Tributária). Se a autoridade fornecer certidão ao adquirente e verificar posteriormente que há dívidas tributárias, não poderá cobrar do adquirente, e sim do antigo proprietário.

Nota 02: Com a aquisição de imóvel em hasta pública, a dívida tributária se subroga no preço arrematado (o valor de dívidas é deduzido do valor da arrematação), de modo que não há falar em responsabilidade ao arrematante, que recebe o imóvel sem dívidas. O arrematante não deve ao fisco ainda que a dívida tributária seja superior ao valor da arrematação, pois o **STJ entende** que a arrematação é uma *aquisição originária*, devendo o imóvel ir livre de quaisquer dívidas tributárias (o arrematante recebe o bem livre de quaisquer dívidas tributárias). A diferença deve ser cobrada do antigo proprietário. Contudo, se houver menção da existência de dívida tributária no edital, o arrematante se tornará responsável pela dívida e não haverá a subrogação no preço, **também segundo o STJ (ED no AREsp 1615909).**

***- Adquirente do bem móvel em relação ao bem adquirido (art. 131, I)***

Exemplo 01: o adquirente de um veículo se tornará responsável pelas dívidas de IPVA.

**Súmula 585, STJ**: A responsabilidade solidária do ex-proprietário, prevista no artigo 134 do Código de Trânsito Brasileiro, não abrange o IPVA incidente sobre o veículo automotor, no que se refere ao período posterior à sua alienação.

***- Remitente/Adjudicante do bem móvel em relação ao bem remido/adjudicado (131, I)***

Nota 01 – Remissão x Adjudicação: Ambos institutos ainda existes, mas a primeira perdeu a utilização. A única diferença está na inclusão da possibilidade de o credor ficar com o bem. Adjudicação é quando o credor, cônjuge, descendente ou ascendente adquire a propriedade.

Nota 02 – Adjudicação x Arrematação. Adjudicação é quando próprio credor, cônjuge, descendente ou ascendente fica com o bem. Há responsabilidade tributária (art. 131, I, CTN). Arrematação é quando terceiro fica com bem. Não há responsabilidade tributária (art. 130, §único, CTN).

Nota 03 – arrematação do bem móvel: o adquirente de bem móvel em leilão, **segundo o STJ**, em aplicação por analogia do art. 130, §único, CTN, fica livre de dívidas tributárias, havendo a sub-rogação das dívidas no valor da arrematação.

***- Dívida tributária do de cujus contribuinte (art. 131, II e III):*** até a abertura da sucessão, o responsável é o espólio; até a partilha dos bens, a responsabilidade será do cônjuge meeiro e dos herdeiros, até o montante do seu quinhão herdado;

Nota 01: Quando a execução fiscal tiver sido ajuizada antes da morte do contribuinte, com CDA em nome dele vez que vivo ao tempo da expedição, a Fazenda Pública pode fazer o redirecionamento para o Espólio.

Nota 02: Quando a execução fiscal for ajuizada contra o contribuinte após sua morte, com CDA em nome dele, a Fazenda Pública não pode fazer o redirecionamento para o Espólio, pois não é cabível a troca de sujeito passivo da CDA, nos termos da **Súmula n. 392 do STJ.**

***- Fusão, Incorporação e Transformação (art. 132)***: a responsabilidade tributária fica para a pessoa resultante da operação societária.

Nota 01 – Operações: **Fusão**: quando uma PJ se une a outra(s) para formar uma nova PJ, deixando todas de existir; **Incorporação**: Quando uma PJ absorve outra, que deixando esta última de existir; **Transformação**: é a modificação do tipo societário.

Nota 02 – **Extinção (art. 132, § único)**: Quando uma PJ for extinta, aquele que seguir explorando a atividade é responsável tributário.

Nota 03 – **Cisão**: Não consta no CTN porque a operação surgiu após, com a Lei das S.A. Na cisão, a responsabilidade tributária é solidária entre os sujeitos envolvidos na operação (art. 233 da Lei das S.A.). Nesse caso, é possível limitar a responsabilidade tributária ao patrimônio incorporado na cisão por convenção particular. Essa convenção entre particulares pode ser oposta perante o fisco porque prevista expressamente em lei, respeitando o art. 123 do CTN, que diz que só possível a oposição de convenções particulares quando estabelecida por lei.

- **Adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial (art. 133, CTN)**: o adquirente que continuar a explorar a mesma atividade do fundo de comercio ou estabelecimento comercial adquirido é responsável pelas dívidas tributárias deixadas. Nesse caso, a responsabilidade do adquirente poderá ser **integral** ou **subsidiária**.

- Integral: será integral se o alienante cessar a exploração de suas atividades.

- Subsidiaria: será subsidiária se o alienante continuar a atividade ou iniciar dentro de 6 meses qualquer atividade.

Nota 01: A responsabilidade do adquirente não existirá quando a aquisição ocorrer em processo de falência ou recuperação judicial (art. 133, § 1º, CTN e LC 118/05), salvo se o adquirente for uma das pessoas do **art. 133, §2º, CTN.**

Nota 02: O locatário de fundo de comércio ou estabelecimento comercial não é responsável tributário das dívidas.

Nota 03: A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

**(3) Responsabilidade de Terceiros (art. 134 e 135, CTN)**:

**- Responsabilidade Subsidiária:** apesar de a literalidade da lei indicar que a responsabilidade é solidária, **segundo o STJ**, a responsabilidade de terceiros é subsidiária.

Nota 01: Nas transferências de bem imóvel, tem se admitido a cobrança anterior do ITBI pelo fato de que o fato gerador irá ocorrer, como uma antecipação do tributo.

Nota 02: O art. 134, VII refere a responsabilidade dos sócios de *sociedades de pessoas* pela liquidação. *Sociedades de pessoas* são as sociedades de responsabilidade ilimitada. Trata-se de caso em que o empresário responde integralmente pelo pagamento da dívida tributária da empresa. **Ao todo, são três os casos em que o empresário responde integralmente pelo pagamento da dívida tributária da empresa: *(i) art. 134, VII, CTN (liquidação da sociedade de pessoas); (ii) art. 50, CC (desconsideração da personalidade jurídica); e (iii) art. 135, CTN*.**

Nota 03: A responsabilidade deste artigo diz respeito apenas às multas de caráter moratório, e não punitivo (**art. 134, § único, CTN**). Há apenas dois casos de responsabilidade tributária em que a multa punitiva é transmitida: art. 132 e 133, CTN, nos termos da **Súmula n. 554 do STJ**.

**- Desconsideração da Personalidade Jurídica (art. 50, CC)**: trata-se de caso em que o empresário responde integralmente pelo pagamento da dívida tributária da empresa, independentemente da quantia de suas ações (S.A.) ou do capital social integralizado (LTDA). É cabível em dois casos quando houver:

(a) desvio de finalidade (art. 50, §1º, CC); OU

(b) confusão patrimonial (art. 50, §2º, CC)

Nota 01: a DPJ depende de pedido do Fisco ao juiz da causa (depende do juiz da causa).

Nota 02: A mera existência de grupo econômico sem a presença de desvio de finalidade e confusão patrimonial não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

**- Responsabilidade Pessoal do Empresário (art. 135, CTN):** trata-se de caso em que o empresário responde integralmente pelo pagamento da dívida tributária da empresa, independentemente da quantia de suas ações (S.A.) ou do capital social integralizado (LTDA). Nesses casos, a responsabilidade é do empresário de forma exclusiva, não atingindo a empresa. As pessoas do artigo só possuem tal responsabilidade quando derem causa a tal crédito tributário por agirem com:

(a) excesso de poderes; OU

(b) infração à lei: as hipóteses do arts. 1º e 2º da Lei 8237/90 atraem essa responsabilidade; OU

(c) infração a Contrato Social ou Estatuto Social.

Nota: o fato de a empresa não pagar o tributo não enseja a responsabilidade pessoal, pois o mero inadimplemento de tributo não é considerado infração a lei.

São as pessoas responsáveis:

(a) Sujeitos do art. 134, CTN: as pessoas do art. 134, CTN, que respondem de forma subsidiária, podem passar a responder também de forma pessoal.

(b) Empregados, prepostos e mandatários: responde pessoalmente, por exemplo, o empregado que lança equivocadamente NF;

(c) Gerentes, Diretores e Representantes de PJ de direito privado: São as pessoas com poderes de administração.

Nota 01: A mera condição de sócio não atrai a responsabilidade pelas dívidas tributárias na forma do art. 135, do CTN, é preciso ter poderes de administração.

Nota 02: A condição de sócio com poderes de administração, por si só, não atrai a responsabilidade pelas dívidas tributárias na forma do art. 135, do CTN, é preciso dar causa ao crédito tributário com excesso e infração.

Nota 03: O mero inadimplemento de tributo não gera responsabilidade pessoal do sócio-gerente (**art. 135, CTN**). O mero inadimplemento de tributo não gera responsabilidade solidária do sócio-gerente (**Súmula 430, STF**).

Nota 04: **dissolução irregular de sociedade** gera responsabilidade pessoal para o sócio-gerente, pois se trata de **infração**; e a troca de domicilio fiscal sem a devida comunicação aos órgãos competentes é considerada dissolução irregular da sociedade (**Súmula 435, STJ – há uma presunção de dissolução irregular**).

Nota 05: redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente depende de prova das hipóteses do art. 135, CTN, segundo a **jurisprudência do STJ**.

Nota 06: Segundo a **jurisprudência do STJ**, se a dissolução irregular da sociedade ocorrer após o despacho de citação, o prazo prescricional é contado da dissolução irregular. Se a dissolução irregular ocorrer antes do *despacho de citação*, o prazo prescricional é contado do despacho de citação.

Nota 07: Segundo o STJ (**Tema 962**): *O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN.*

Nota 08: os efeitos da solidariedade na sujeição passiva tributária são cinco: (1) não comporta benefício de ordem (124, CTN); (2) o pagamento por um coobrigado aproveita a todos (125, I, CTN); (3) a concessão de isenção ou remissão exonera a todos, salvo se concedida pessoalmente, caso em que permanece para os demais coobrigados (125, II, CTN); (5) a interrupção da prescrição favorece ou beneficia a todos. Segundo a **jurisprudência do STJ**, o sócio-gerente responde de forma solidária com a empresa e, por isso, a interrupção da prescrição pelo *despacho de citação* alcança o sócio-gerente, possuindo a Fazenda 5 anos do despacho citatório para redirecionar a execução em face do sócio-gerente.

**- Responsabilidade por Infrações (136 e 137, CTN)**: A responsabilidade por infrações será pessoal.

Nota 01: Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por **infrações** da legislação tributária **independe** da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (art. 136, CTN).

Nota 02: são as arroladas no art. 137. A **Lei n. 8.137/90** traz os crimes e contravenções contra a ordem tributárias. Os sujeitos do art.137, I comportam exceção de responsabilidade pessoal (aquele que deu a ordem é quem responde, não quem praticou o ato).

**\* Denúncia Espontânea (138, CTN)**: É o ato de comunicar o descumprimento de obrigação tributário contribuinte que, **antes de qualquer procedimento administrativo**, constata e resolve pagar o tributo devido. Quem assim procede, recebe a benesse de não precisar pagar a multa tributária, devendo pagar apenas principal e juros.

Nota 01: **Segundo o STJ**: (1) o instituto só tem validade se o pagamento for à vista; (2) o instituo só tem lugar em caso de descumprimento OTP (aquele que descumpre OTA deverá pagar a multa, ainda que pratique a denúncia espontânea); e (3) nos tributos sujeito a lançamento por homologação, quando declarados e não pagos tempestivamente, não cabe a denúncia espontânea (**Súmula 360, STJ**), pois o ato de declarar faz as vezes de procedimento administrativo para o fim de constituir o tributo (**Súmula 436, STJ**).

Exemplo: o sujeito que em 2020 declara o IPI e não paga, não faz jus a denúncia espontânea; por outro lado, o sujeito que em 2020 não declara o IPI, faz jus à denúncia espontânea em 2022, se nenhum procedimento tiver sido instaurado pelo Fisco.

**12. CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**1) Conceito:** É o crédito do SA em face do SP da obrigação tributária. Ele é constituído/materializado pelo Lançamento.

CF → U-E-M-DF → LO-LC-MP → FG → OT → SA-SP → **L** → **CT**

**2) Lançamento:** É o ato que constitui o CT.

**- Lançamento de Ofício (142, CTN)**: aquele em que a autoridade administrativa verifica que o contribuinte praticou o FG, determina a matéria tributável, calcula o tributo, identifica o SP e manda o sujeito pagar (autoridade administrativa faz tudo sozinha). Exemplo: IPTU, IPVA, Taxas, Contribuições de Melhoria e Contribuições para o Custeio de Iluminação Pública.

**- Lançamento por Declaração (147, CTN)**: aqueles que em que o contribuinte presta informações sobre o FG para a autoridade administrativa, com base nelas, constituir o crédito tributário.

**- Lançamento por Homologação (150, CTN)**: aquele que o contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o tributo devido e efetua o pagamento para posterior ratificação pela autoridade administrativa. Exemplo: IR, IPI, ITR, ICMS, PIS/COFINS, IE, II.

Nota: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco (Sumula 436, STJ).

**- Arbitramento (148, CTN)**: Segundo a doutrina majoritária, não é uma modalidade de lançamento propriamente. É um apontamento do valor do crédito a ser pago pelo contribuinte por divergência baseada na omissão ou má-fé do contribuinte.

**3) Prazo:**  O Fisco possui o prazo de 5 anos para constituir o crédito tributário (para realizar o lançamento). Não cumprido o prazo, opera-se a *decadência*. Uma vez constituído o CT, o Fisco possui o prazo de 5 anos para cobrá-lo (cobrança judicial). Não cumprido esse prazo, opera-se a *prescrição*.

Nota: as hipóteses de *extinção* (156, CTN), *suspensão* (151, CTN) e *exclusão* (175, CTN) do crédito tributário, são taxativas ao CTN. *Hipótese de extinção* são casos que põem fim ao crédito tributário. São posteriores a todo o *iter tributário*. *Hipóteses de suspensão* são casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (casos que impedem o fisco de ajuizar o prosseguir a cobrança judicial do crédito tributário). *Hipóteses de exclusão* são hipóteses que impedem a constituição do crédito tributário. Estão no meio do *iter tributário*.

**4) Alteração do Lançamento:** Depois que o fisco constitui o crédito e comunica o contribuinte pela **Notificação de Lançamento**, que pode ***(1)******pagar, (2) recorre na esfera administrativa, (3) ingressar na esfera judicial ou (4) nada fezer***, o lançamento pode ser alterado em 3 casos:

- *Impugnação* apresentada pelo Sujeito Passivo no conteciosos administrativo;

- *Recurso de Ofício* apresentado pela Autoridade Administrativa no conteciosos administrativo;

- de ofício pela Autoridade Administrativa se vislumbrada uma das hipóteses do art. 149, CTN (Fraude, Dolo ou Simulação)

NL→ **Impugnação** → DRJ → **Recurso de Ofício** → CARF

**13. SUSPENÇÃO, EXTINÇÃO E EXcLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**As hipóteses de suspensão (151, CTN), de extinção (156, CTN) e exclusão (175, CTN) do crédito tributário, são taxativas ao CTN (141, CTN).**

**1. Suspensão do Crédito Tributário (151, CTN):** São casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (casos que impedem o fisco de ajuizar o prosseguir a cobrança judicial do crédito tributário). Nas hipóteses de suspensão, o crédito tributário é constituído (as hipóteses de suspensão são posteriores à constituição). São hipótese que autorizam também a exclusão do devedor do chamado CADIN caso tenha ocorrido a inclusão.

**- Moratória (152-155, CTN)**: dilação legal do prazo de pagamento de tributo. É concedida pelo ente que tem o poder de criar o tributo. Contudo, a União pode conceder moratória para tributos estaduais, distritais e municipais, desde que conceda simultaneamente para tributo federal e obrigações civis. Pode ter caráter geral ou individual.

Nota 01 – Moratória Geral: quando a lei traz moratória para um grupo determinado de sujeitos sem fazer exigências (depende apenas de Lei).

Nota 02 – Moratória Individual: quando a lei traz uma série de requisitos que devem ser atendidos para a pessoa fazer jus a moratória; e por trazer requisitos, a autoridade administrativa deve verificar na prática o preenchimento deste, o que é feito por meio de despacho (depende de Lei e Despacho). A moratória em caráter individual não gera direito adquirido (caso se verifique que deixou de preencher os requisitos ou que nunca preenche, o contribuinte perde esta e imediatamente – 155, CTN). A perda da moratória implica no pagamento do principal e juros e a perda da moratória em razão da prática de fraude, dolo ou simulação, implica no pagamento do principal, juros e multa.

Nota 03 – Diferenciação: A moratória geral pode alcançar determina região, classe profissional ou econômica, sem por isso sem considerada individual. O que distingue a moratória geral da moratória individual é: a presença de requisitos e a exigência de despacho autorizador na moratória individual.

**- Depósito do montante integral:** É a hipótese em que o contribuinte, após a NL, ingressa na Esfera Judicial e realiza o depósito do tributo nos autos.

Nota 01: O depósito deve **integral** e **em dinheiro** (**Súmula 112, STJ**).

Nota 02: o depósito não é uma condição de admissibilidade do ajuizamento de ação da esfera judicial, ou seja, o ajuizamento da ação não depende do depósito (**Súmula Vinculante 28**).

**- Reclamações e Recursos na Esfera Administrativa:** É a hipótese em que o contribuinte, após a NL, ingressa na **Esfera Administrativa**. O termo ***reclamação*** refere-se à normalmente chamada ***Impugnação*** (art. 56, Decreto n. 7.574/41)

Nota: o ajuizamento de ação na **esfera judicial** por si só não suspende a exigibilidade. Na esfera judicial, a suspenso se opera pelo deposito do montante integral, pela concessão de liminar em mandado de segurança, pela concessão de tutela de urgência ou evidência em qualquer tipo de ação.

**- Concessão de medida liminar ou de tutela antecipada**: É a hipótese em que o contribuinte, após a NL, ingressa na **Esfera Judicial**. Não é o mero ajuizamento de ação, e sim a concessão que é causa de suspensão.

Nota 01: Tutela Provisória: Urgência (300, CPC) e Evidência (311, CPC)

Nota 02: Liminar: FBI + PIM

**- Parcelamento (155-A):** é a dilação legal do prazo de pagamento de tributo, diferenciando-se da moratória por ser em parcelas. A forma de parcelamento é dada pela lei. O parcelamento ordinário federal é em 60x (Lei n. 10.522/02). A legislação da moratória aplica-se subsidiariamente ao parcelamento.

**2. Suspensão do Crédito Tributário (156, CTN)**: são casos de fim do crédito tributário. Nas hipóteses de extinção, o crédito tributário é constituído (as hipóteses de extinção são posteriores a constituição).

CF → U-E-M-DF → LO-LC-MP → FG → OT → SA-SP → CT → **Extinção**

**- Pagamento:** o pagamento extingue o crédito tributário quando se está frente a tributo com *lançamento de ofício* e *lançamento por declaração*. Nos tributos sujeitos a *lançamento por homologação* é a homologação ulterior da autoridade administrativa que extingue o crédito tributário, e não o pagamento. A homologação ulterior pode ser *expressa* ou *tácita*. Expressa quando confirma que o contribuinte pagou corretamente. Tácita quando transcorridos 5 anos do pagamento (decadência).

**- Compensação:** é quando há o encontro de contas pelo fato de os sujeitos (contribuinte e fisco) serem credor e devedor simultaneamente. Requisitos no Direito Tributário:

- Existência da simultânea da condição de devedor e credor;

- Existência lei que autoriza a compensação (170, CTN).

Nota 01 – âmbito federal: Em âmbito federal há a Lei n. 8383/91 (art. 66) e a Lei n. 9430/96 (art. 74). Segundo a primeira, compensação só era possível entre tributos de mesma espécie. Segundo a última é possível a compensação entre tributos de espécies distintas, desde que todas sejam administradas pela Secretaria da Receita Federal. Como a conflito entre leis, prevalece a lei mais recente (Lei n. 9430/96). Segundo o STJ, se aplica a lei vigente na época da compensação. Em alguns casos em que, ainda que preenchidos os requisitos do art. 74 da Lei n. 9430/96, não é possível a compensação, que são os casos do art. 74 e os casos em lei específica (ex: contribuições sociais previdenciárias – art. 26, Lei 11457). A compensação pode ser busca na esfera administrativa e judicial.

Nota 02: A compensação só pode ser realizada após o trânsito em julgado, segundo a lei (art. 170-A, CTN e arts. 12.016/09). Além disso, a compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória (**Súmula 212 do STJ**). **Entretanto, o STF que é inconstitucional as previsões da Lei 12.016/09 que impedem a concessão de liminar para compensação de tributos (ADI 4.296).**

Nota 03: O MS constitui ação adequada para a declaração do direito a compensação (**Súmula 213 STJ**). Se o fisco recusar a compensação de crédito reconhecido por decisão transitada em julgado, é possível pedir liminar para a compensação, não havendo violação da Súmula n. 212 do STJ (não é cabível liminar na ação que discute a existência do crédito).

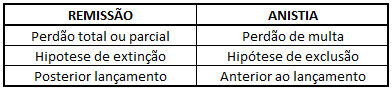
Nota 04: É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte (**Súmula n. 460 do STJ**). Em outras palavras, não é possível se valer do MS para realizar uma compensação, e sim para a declaração do direito de fazê-lo. Exemplo: (a) contribuinte tem negada compensação pela inexistência de crédito para compensar e, após, vai para esfera judicial por meio de ação pelo rito ordinário e tem comprovada a existência de crédito, cabe MS para declarar o direito de compensar; (b) contribuinte tem negada compensação pela inexistência de crédito para compensar, não cabe MS diretamente, pois necessário comprovar a existência de crédito para compensar e MS não comporta produção de prova.

Nota 05: O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado (**Súmula n. 461 do STJ**).

**- Transação:** acordo entre as partes (contribuinte e fisco). Exige previsão em lei, nos termos do art. 97, CTN. A transação encontra previsão na Lei n. 13988/20.

**- Remissão:** é o perdão da dívida tributária. O perdão pode ser **total** ou **parcial**. Total é o perdão do principal, juros e multa. Parcial é o perdão do principal, juros ou multa.

Nota 01 - Remissão X Anistia: A anistia é o perdão da penalidade tributária apenas (multa), é anterior ao lançamento tributário e é *hipótese de exclusão*.



**- Homologação ulterior do crédito tributário (tributos sujeitos a lançamento por homologação):** Nos tributos sujeitos ao *lançamento por homologação*, a extinção do crédito se dá pela homologação pelo ente tributante, e não pelo pagamento.

**- Conversão do depósito em renda:** é a conversão em renda dos valores depositados pelo contribuinte no bojo do processo judicial em que discutida a tributação.

**- Consignação em pagamento** **(156 c/c 164, CTN)**: A consignação em pagamento, **após seu julgamento**, extingue o crédito tributário. A medida é cabível em seis hipóteses:

- *Recusa* no recebimento do tributo

- *Subordinação* do pagamento de um tributo ao pagamento de outro tributo

- *Subordinação* do pagamento do tributo ao cumprimento de OTA

- *Subordinação* do pagamento do tributo ao cumprimento de penalidade (multa)

- *Subordinação* do pagamento do tributo cumprimento de exigência sem previsão legal

- *Cobrança* de tributo por mais de um ente federativo pelo mesmo fato gerador: É a chamada bitributação.

Nota 01 - *Bitributação*: configura-se quando mais de um ente federativo cobra tributo sobre o mesmo FG. A bitributação é de regra vedada no ordenamento jurídico. Existe apenas duas possibilidades de existência:

- 155, §2º, IX, a, CF – ICMS na importação: a União é competente para cobrar II sobre a importação e os Estados/DF é competente para cobrar ICMS sobre a importação, existindo mais de um ente federativo cobrando tributo sobre o mesmo FG.

- 154, II, CF – IEG: a União é competente para cobrar IEG e esse imposto poderá ter por fato gerador o fato gerador de qualquer outro imposto previsto pela CF, podendo ser um imposto de competência estadual/distrital e municipal, quando haverá bitributação.

Nota 02 - *Bis in idem*: configura-se quando o mesmo ente federativo cobra tributo sobre o mesmo FG. Não é vedada pelo ordenamento jurídico, pois a arrecadação vai toda para o mesmo ente federativo. Ex: IRPJ e CSLL (ambas possuem como FG o lucro e são de competência da União);

- **Decisão administrativa irreformável**: é o caso em que o contribuinte, após o recebimento da NL, recorre à esfera administrativa e ganha. Se perde nesta esfera administrativa, o contribuinte pode ainda recorrer à esfera judicial (*princípio da inafastabilidade da jurisdição – art. 5º, XXXV, CF*). A Fazenda, quando perde na esfera administrativa, não pode ingressar na esfera judicial.

**- Dação em pagamento de bem imóvel (desde que haja previsão em lei)**: aplica-se apenas aos bens imóveis.

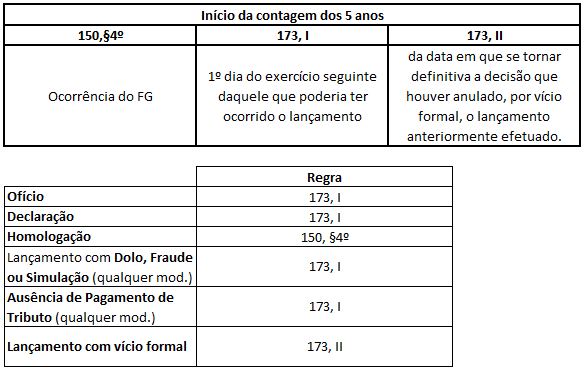
Nota 01 – Bem Móvel: a dação em pagamento de bem móvel não extingue o crédito tributário. Isso por duas razões. Primeiro, porque as hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário são taxativas ao CTN (97 e 141, CTN). Segundo, porque legislar sobre crédito tributário exige lei complementar (146, III, CF).

**- Confusão**: É hipótese do direito civil de extinção das obrigações. O STJ já decidiu pela extinção do crédito tributário pela **confusão** em um caso de tomada de imóvel pelo município credor do IPTU.

**- Decadência Tributária**: A decadência é a perda pelo Fisco do direito de constituir o crédito tributário. A decadência é a única hipótese de extinção que extingue o crédito tributário **antes** de ser constituído.

**\* Prazo**: a decadência se opera com o transcurso de 5 anos sem a constituição.

**\* Contagem**: a contagem do prazo decadencial varia conforme o tipo de *lançamento*. Ver Súmula n. 555, STJ para lançamento com ausência de pagamento.



**- Prescrição Tributária**: é a perda pelo Fisco do direito de **cobrar** o crédito tributário. O que diferencia a decadência da prescrição é o **lançamento**. A decadência é anterior. A prescrição é posterior.



**\* Prazo**: a prescrição se opera com o transcurso de 5 anos sem a cobrança.

**\* Contagem**: o início da contagem do prazo prescricional é a constituição definitiva do crédito tributário (174, CTN). O prazo prescricional só inicia, efetivamente, no **dia seguinte ao dia do vencimento do prazo de pagamento do tributo**, segundo **jurisprudência do STJ**.

**NL → Pagar/EA/EJ/Inércia**

- NL: Realizado o Lançamento, a autoridade administrativa deve notificar o contribuinte de tal ato.

- Pagar/EA/EJ/Inércia: Notificado do lançamento, o contribuinte, em âmbito federal, tem o prazo de 30 dias para *pagar*, *recorrer na esfera administrativa*, *ingressar na esfera judicial* ou *nada fezer*. Durante essses 30 dias que o contribuinte tem para decidir que atitude tomar, não corre o prazo prescricional (embora seja o Lançamento que, de regra, constitua o crédito tributário).

- Se o contribuinte obtou por não fazer nada, a partir do 31º inicia o prazo (prescricional) de 5 anos para o Fisco ajuizar cobrar a Ação de Execução Fiscal para sua cobrança.

- Se o contribuinte recorrer na esfera administrativa, a exigibilidade do crédito tributário fica suspenso, não podendo o Fisco ajuizar a Ação de Execução Fiscal e ficando suspenso o prazo prescricional. O prazo prescricional inicia da decisão irrevogável reconhecendo débito do contribuinte (174).

\* A entrega de declaração pelo contribuinte dizendo que é devedor constitui o crédito tributário (Súmula 436 STJ). Nestes casos, o Fisco não precisa constituir o crédito e cabe a ele apenas cobrar, no prazo de 5 anos, **contados ou da data da entrega da declaração ou da data do vencimento do tributo, o que for posterior**, segundo a **jurisprudência do STJ**.

\* **Interrupção do prazo prescricional (zera prazo) – 174, §1 único:**

- Despacho de citação na Execução Fiscal

- Protesto Judicial: o contribuinte também pode se valer do protesto judicial para interromper o prazo prescricional da *ação de restituição*.

- Ato judicial que constitua em mora o devedor

- Ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (ex: parcelamento)

**3. Exclusão do Crédito Tributário (175, CTN)**: São hipóteses que impedem a constituição do crédito tributário. São duas as hipóteses.

**- Isenção (176 - 179, CTN):** Dispensa **legal** do dever de pagar o tributo.

Nota 01 – Legislação: via de regra a isenção é concedida por LO (150, §6º, CF), salvo a isenção de ISS (156, §2º, II e III, CF) e de ICMS (155, §2º, XII, g, CF), que exigem LC, as quais já existem tanto em relação ao ISS (LC 116/03) quanto ao ICMS (LC 24/75).

Nota 02 – Alcance: A isenção não é extensiva às **taxas** e **contribuições de melhoria** (já que vinculados a uma determinada atividade estatal) e aos tributos instituídos após sua constituição (177, CTN).

Nota 03 – Revogação: via de regra a isenção pode ser revogada a qualquer instante, salvo a isenção por **prazo certo** e **sob certas condições**, que é irrevogável em nome da segurança jurídica (178, CTN e Súmula 544 STF).

Nota 04 – Interpretação: literal (111, I e II, CTN).

Nota 05 – Forma: a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão (179, CTN)

**- Anistia (180 - 182):** é o perdão da penalidade tributária (multa).

Nota 01 – Alcance: Alcança apenas infrações anteriores a concessão. Não alcança ato que seja crime ou com simulação, dolo ou fraude e ela não alcança as infrações cometidas antes da lei que a concede (180, CTN).

Nota 02 – Limites: Pode ser concedida em caráter geral e limitadamente (181, CTN).

Nota 03 - Forma: a anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido (182, CTN).

**14. GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**1. Garantias do crédito tributário:** são meios jurídicos assecuratórios do pagamento do tributo. As garantias não são taxativas às do CTN (183). Só não serve de garantia para o crédito tributário o que a lei diz ser impenhorável, alcançando, por consequência, o bem gravado com cláusula de impenhorabilidade pelo particular, ainda que o gravame seja anterior à dívida (184, CTN). Aplica-se a impenhorabilidade do CPC (832 e 833, CPC) e da Lei 8.009/90 (bem de família). Presume-se fraudulenta a alienação realizada pelo contribuinte de forma a não deixar bens para o pagamento da dívida tributária **após** a inscrição em dívida ativa (185, CTN e LC 118/05). O contribuinte não precisa ser informado que inscrito em dívida ativa, embora entenda a maioria doutrinária que ele deva ser notificado para que seja configurada a fraude à execução. O reconhecimento da fraude independe de registro da penhora do bem (não se aplica a Súmula n. 375, STJ no Tributário). A *indisponibilidade de bens* (gravame no órgão registral) só cabe quando a Fazenda tentou buscar por todos meios possíveis outros bens e nada encontrou. O **STF declarou inconstitucional** a norma que estabelece essa possibilidade após inscrição em dívida ativa. A *indisponibilidade de bens* não se confunde com a *indisponibilidade de ativos financeiros (penhora online)* que pode ser postulada de plano na execução fiscal.

Nota 01 – CPC x CTN: como o CTN prevalece sobre o CPC, o bem gravado de cláusula de impenhorabilidade na forma dos arts. 832 e 833, CPC podem servir de garantia.

Nota 02 – Penhorabilidade do Bem de Família: Se a dívida tributária for referente ao próprio bem de família (IPTU, ITR, CM e taxas em razão de serviços ao imóvel), ele poderá ser penhorado (3º, Lei 8009/90).

Nota 03: Passados os 30 dias para o contribuinte agir após a NL, o Fisco já pode realizar a inscrição em dívida da ativa.

**2. Privilégios do crédito tributário**: são regras que põem o crédito tributário numa posição de vantagem quanto aos demais (ordem de preferência no pagamento do crédito tributário).

- **Em situação norma**l, os créditos tributários só não preferem aos créditos trabalhistas e de acidente de trabalho (186, CTN).

- **Em falência**, os créditos tributários anteriores à falência só não preferem aos créditos trabalhistas, de acidente de trabalho, passíveis de restituição e com garantia real. Os créditos tributários no curso da falência são classificados como *créditos extraconcursais*, que são créditos que possuem preferência (188, CTN c/c 84, Lei n. 11.101/05). As **multas** tributárias, ainda que dos relativas aos créditos tributários extraconcursais, vêm ao final, preferindo apenas aos *créditos subordinados* (186, § único c/c 84, Lei n. 11.101/05).

A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento (187, CTN). **O concurso de preferência entre os entes federados (U-E-DF-M) previsto no art. 187, par. único, CTN e na Súmula 563 do STF foi declarado inconstitucional pelo STJ (ADPF 357). A regra de pagamento do art. 163 não foi declarada inconstitucional.**

São pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte, os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do de cujus ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento (188, CTN).

**15. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**1) Fiscalização:** É a atividade da autoridade administrativa.

Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los (195, CTN).

A autoridade administrativa tem o direito de examinar aquilo que tiver em relação com o objeto da fiscalização (**Súmula 439 STF**), bem como fiscalizar entidades isentas e imunes (194, CTN). Além disso, a autoridade administrativa pode solicitar informações a outras entidades (197, CTN). A autoridade administrativa não pode revelar as informações obtidas em fiscalização (198, CTN), salvo as hipóteses dos §§ 1º e 3º.

Nota 01 - art. 197, VII do CTN x Sigilo da Advocacia: Se há lei específica prevendo o dever de sigilo de informações, este deve ser preservado, em sobreposição ao art. 197, CTN (197, § único). Por isso, os advogados não se submetem ao art. 197, CTN em relação aos seus clientes.

Nota 02: é cabível a denúncia espontânea quando a fiscalização já tiver iniciado quando a denúncia se referir a um determinado tributo e a fiscalização a outro, à luz do art. 196, CTN.

**2. Certidões**

**- Certidão de Dívida Ativa - CDA**: É o **título executivo**. A ausência de um dos requisitos exigidos para a CDA (202, CTN) enseja a nulidade da CDA e, nula esta, nula é a execução. Os vícios da CDA podem ser sanados (CDA é substituída) até a decisão de primeira instância (203, CTN). Contudo, o sujeito passivo não pode ser substituído na CDA (**Súmula 392 STF**). A matéria de nulidade de CDA deve ser arguida junto com as demais na prática, pois a reabertura do prazo que refere o art. 203 diz apenas quanto a parte substituída. A CDA tem presunção de certeza e liquidez.

**- Certidão Negativa de Débito – CND**: certidão emitida pela autoridade administrativa ao contribuinte. É a certidão que diz que o contribuinte não possui dívidas tributárias.

**- Certidão Positiva de Débito – CPD**: certidão emitida pela autoridade administrativa ao contribuinte. É a certidão que diz que o contribuinte não possui dívidas tributárias.

**- Certidão Positiva com efeitos de Negativa – CPEN – 206, CTN**: certidão emitida pela autoridade administrativa ao contribuinte. O contribuinte faz jus quando presente uma **hipótese de suspensão do crédito tributário (151, CTN)** ou quando há **execução fiscal com juízo garantido**.