

TEORIA E PRÁTICA

DO RICARDO CUNHA CHIMENTI
ANDRÉA DE TOLEDO PIERRI

DIREITO TRIBUTÁRIO

DADOS DE ODINRIGHT

Sobre a obra:

A presente obra é disponibilizada pela equipe [eLivros](#) e seus diversos parceiros, com o objetivo de oferecer conteúdo para uso parcial em pesquisas e estudos acadêmicos, bem como o simples teste da qualidade da obra, com o fim exclusivo de compra futura.

É expressamente proibida e totalmente repudiável a venda, aluguel, ou quaisquer uso comercial do presente conteúdo.

Sobre nós:

O [eLivros](#) e seus parceiros disponibilizam conteúdo de domínio público e propriedade intelectual de forma totalmente gratuita, por acreditar que o conhecimento e a educação devem ser acessíveis e livres a toda e qualquer pessoa. Você pode encontrar mais obras em nosso site: [eLivros](#).

Como posso contribuir?

Você pode ajudar contribuindo de várias maneiras, enviando livros para gente postar [Envie um livro](#) ;)

Ou ainda podendo ajudar financeiramente a pagar custo de servidores e obras que compramos para postar, [faça uma doação aqui](#) :)

"Quando o mundo estiver unido na busca do

***conhecimento, e não mais lutando por dinheiro e poder,
então nossa sociedade poderá enfim evoluir a um novo
nível."***

eLivros.love

Converted by [ePubtoPDF](#)

RICARDO CUNHA CHIMENTI

Juiz de Direito da 3ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo,
ora requisitado pela Corregedoria Nacional de Justiça (CNJ).
Professor de Direito Constitucional e Tributário do Complexo
Educativo Damásio de Jesus e da Universidade Presbiteriana Mackenzie

ANDRÉA DE TOLEDO PIERRI

Advogada militante e sócia de Lemos e Associados Advocacia

TEORIA E PRÁTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

3ª edição

revista e atualizada de acordo com as
Leis Complementares n. 139/2011 e 141/2012

2012





Rua Henrique Schaumann, 270, Cerqueira César — São Paulo — SP
CEP 05413-909 – PABX: (11) 3613 3000 – SACJUR: 0800 055 7688 – De 2ª a 6ª, das 8:30 às 19:30
E-mail saraivajur@editorasaraiva.com.br
Acesse www.saraivajur.com.br

FILIAIS

AMAZONAS/RONDÔNIA/RORAIMA/ACRE

Rua Costa Azevedo, 56 – Centro – Fone: (92) 3633-4227 – Fax: (92) 3633-4782 – Manaus

BAHIA/SERGIPE

Rua Agripino Dórea, 23 – Brotas – Fone: (71) 3381-5854 / 3381-5895 – Fax: (71) 3381-0959 – Salvador

BAURU (SÃO PAULO)

Rua Monsenhor Claro, 2-55/2-57 – Centro – Fone: (14) 3234-5643 – Fax: (14) 3234-7401 – Bauru

CEARÁ/PIAUÍ/MARANHÃO

Av. Filomeno Gomes, 670 – Jacarecanga – Fone: (85) 3238-2323 / 3238-1384 – Fax: (85) 3238-1331 –
Fortaleza

DISTRITO FEDERAL

SIA/SUL Trecho 2 Lote 850 — Setor de Indústria e Abastecimento – Fone: (61) 3344-2920 / 3344-2951 –
Fax: (61) 3344-1709 — Brasília

GOIÁS/TOCANTINS

Av. Independência, 5330 – Setor Aeroporto – Fone: (62) 3225-2882 / 3212-2806 – Fax: (62) 3224-3016 –
Goiânia

MATO GROSSO DO SUL/MATO GROSSO

Rua 14 de Julho, 3148 – Centro – Fone: (67) 3382-3682 – Fax: (67) 3382-0112 – Campo Grande

MINAS GERAIS

Rua Além Paraíba, 449 – Lagoinha – Fone: (31) 3429-8300 – Fax: (31) 3429-8310 – Belo Horizonte

PARÁ/AMAPÁ

Travessa Apinagés, 186 – Batista Campos – Fone: (91) 3222-9034 / 3224-9038 – Fax: (91) 3241-0499 –
Belém

PARANÁ/SANTA CATARINA

Rua Conselheiro Laurindo, 2895 – Prado Velho – Fone/Fax: (41) 3332-4894 – Curitiba

PERNAMBUCO/PARAÍBA/R. G. DO NORTE/ALAGOAS

Rua Corredor do Bispo, 185 – Boa Vista – Fone: (81) 3421-4246 – Fax: (81) 3421-4510 – Recife

RIBEIRÃO PRETO (SÃO PAULO)

Av. Francisco Junqueira, 1255 – Centro – Fone: (16) 3610-5843 – Fax: (16) 3610-8284 – Ribeirão Preto

RIO DE JANEIRO/ESPÍRITO SANTO

Rua Visconde de Santa Isabel, 113 a 119 – Vila Isabel – Fone: (21) 2577-9494 – Fax: (21) 2577-8867 /

2577-9565 – Rio de Janeiro

RIO GRANDE DO SUL

Av. A. J. Renner, 231 – Farrapos – Fone/Fax: (51) 3371-4001 / 3371-1467 / 3371-1567 – Porto Alegre

SÃO PAULO

Av. Antártica, 92 – Barra Funda – Fone: PABX (11) 3616-3666 – São Paulo

ISBN 978-85-02-18305-6

Chimenti, Ricardo Cunha

Teoria e prática do direito tributário / Ricardo Cunha

Chimenti Andréa de Toledo Pierri, - 3. ed. rev. e atual. de acordo com as Leis Complementares n. 139/2011 e 141/2012 - São Paulo: Saraiva, 2012.

1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil I.

Pierri, Andréa de Toledo. II. Título.

CDU - 34: 336.2 (81)

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito tributário 34:336.2 (81)

Diretor editorial Luiz Roberto Curia
Diretor de produção editorial Lígia Alves
Editor Jônatas Junqueira de Mello
Assistente editorial Sirlene Miranda de Sales
Produtora editorial Clarissa Boraschi Maria
Preparação de originais Ana Cristina Garcia / Maria Izabel Barreiros Bitencourt / Liana Ganiko Brito
Catenacci
Arte e diagramação Cristina Aparecida Agudo de Freitas / Isabel Gomes Cruz
Revisão de provas Rita de Cássia Queiroz Gorgati / Regina Machado
Serviços editoriais Elaine Cristina da Silva / Viniciu Asevedo Vieira
Capa Muiraquitã Editoração Gráfica
Produção gráfica Marli Rampim
Produção eletrônica Ro Comunicação

Data de fechamento da edição: 16-04-2011

Dúvidas?
Acesse www.saraivajur.com.br

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia
autorização da Editora Saraiva.
A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo artigo 184 do
Código Penal.

ABREVIATURAS

1º TACSP — 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo (extinto)

AC — Apelação Cível

ADCT — Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988

ADIn — Ação Direta de Inconstitucionalidade

Ag — Agravo

AgRg — Agravo Regimental

AI — Agravo de Instrumento

ANEEL — Agência Nacional de Energia Elétrica

CC — Código Civil

CComp. — Conflito de Competência

CDA — Certidão da Dívida Ativa

CF — Constituição Federal

CFR — *Cost and Freight*

CIDE — Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CIF — *Cost, Insurance and Freight*

CLT — Consolidação das Leis do Trabalho

COFINS — Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

COSIP — Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública

CPMF — Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CSSL — Contribuição Social Sobre o Lucro

CTN — Código Tributário Nacional

DARF — Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DRU — Desvinculação das Receitas da União

EC — Emenda Constitucional

EDcl — Embargos Declaratórios

EDv — Embargos de Divergência

EI — Embargos Infringentes

ERE — Embargos em Recurso Extraordinário

EResp — Embargos em Recurso Especial

FGTS — Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FINSOCIAL — Fundo de Investimento Social

FOB — *Free On Board*
FPE — Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
GIA — Guia de Informação e Apuração
HC — *Habeas Corpus*
IBGE — Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS — Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IGP-DI — Índice Geral de Preços — Disponibilidade Interna
II — Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros
INPC — Índice Nacional de Preços ao Consumidor
INSS — Instituto Nacional do Seguro Social
IOF — Imposto sobre Operações Financeiras (imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários)
IPI — Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF — Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira
IPTU — Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA — Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR — Imposto sobre a Renda
ISS (ou ISSQN) — Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI — Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de direitos a eles relativos (imposto de transmissão *inter vivos*)
ITR — Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
JTA — *Julgados do Tribunal de Alçada Civil de São Paulo*
JTACSP — *Julgados do Tribunal de Alçada Civil de São Paulo*
JUCESP — Junta Comercial do Estado de São Paulo
LC — Lei Complementar
m.v. — maioria de votos
OTN — Obrigações do Tesouro Nacional
PASEP — Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PGFN/CAT — Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional/Coordenação-Geral de Assuntos Tributários
PIS — Programa de Integração Social
RE — Recurso Extraordinário
REsp — Recurso Especial
ROMS — Recurso Ordinário em Mandado de Segurança
RT — *Revista dos Tribunais*
RTJ — *Revista Trimestral de Jurisprudência*

Secex — Secretaria de Comércio Exterior (Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior)

Senac — Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial

Senai — Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

Sesc — Serviço Social do Comércio

Sesi — Serviço Social da Indústria

SIMPLES — Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte

SRF — Secretaria da Receita Federal

STF — Supremo Tribunal Federal

STJ — Superior Tribunal de Justiça

TFR — Tribunal Federal de Recursos (extinto)

TJSP — Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

TRF — Tribunal Regional Federal

v. u. — votação unânime

ÍNDICE

1. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

1.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

1.1.1. Princípios que regem a competência tributária

1.2. DA COMPETÊNCIA RESIDUAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS

1.3. CONFLITO DE COMPETÊNCIAS. A BITRIBUTAÇÃO

1.3.1. O domicílio tributário

1.4. DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

1.5. DA FUNÇÃO DOS TRIBUTOS

1.5.1. Da importância do conceito da capacidade tributária ativa para o direito de defesa dos sujeitos passivos

1.5.2. Quadro geral do endereçamento de ações judiciais

1.5.3. Quadro geral da competência para apreciação de recursos e endereçamento

2. OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

2.1. DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

2.2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (ART. 150, I, DA CF)

2.2.1. Os decretos

2.2.2. As medidas provisórias em matéria tributária

2.2.3. As normas complementares

2.3. PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 150, II, DA CF)

2.4. PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE (ARTS. 145, § 1º, 150, II, 153, § 4º, E 182, § 4º, II, TODOS DA CF)

2.5. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO (TAMBÉM DENOMINADO “PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE RAZOÁVEL” — ART. 150, IV, DA CF)

2.6. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE (ART. 150, III, “B”, DA CF)

2.7. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DOS TRIBUTOS (ART. 150, III, “A”, DA CF)

2.8. PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO DE PESSOAS OU BENS (ART. 150, V, DA CF E ART. 9º, III, DO CTN)

2.9. PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA (ART. 150, VI, “A”, DA CF E ARTS. 9º, 11 E S. DO CTN)

2.9.1. Imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, da CF)

2.9.2. Imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais de trabalhadores (inclusive as centrais sindicais) e das instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos, observados os requisitos previstos em lei (art. 150, VI, “c”, da CF)

2.9.3. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”, da CF)

2.9.4. Outras imunidades

2.10. PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 151 DA CF)

2.11. PRINCÍPIO DA NÃO DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA (ART. 152 DA CF)

3. CONCEITUAÇÃO DE TRIBUTO

3.1. AS ESPÉCIES DO GÊNERO TRIBUTO

3.2. O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

3.3. DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (TAMBÉM DENOMINADAS “CONTRIBUIÇÕES PARAESTATAIS”, “SINDICAIS” OU “DE PREVIDÊNCIA”)

3.3.1. A contribuição sindical e a contribuição confederativa

3.3.2. As contribuições para a Seguridade Social

3.3.3. A CPMF, a COFINS, a CSSL, o PIS/PASEP e o FGTS

3.3.4. A COSIP

3.3.5. A CIDE sobre derivados de petróleo, gás natural e álcool combustível

3.4. AS TAXAS

3.4.1. A taxa decorrente do exercício regular do poder de polícia

3.4.2. A taxa e os serviços públicos disponibilizados

3.5. A TARIFA

3.5.1. O pedágio

3.5.2. A tarifa zero

3.6. CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA (ART. 145, III, DA CF E ARTS. 81 E 82 DO CTN)

3.7. OS IMPOSTOS

4. A REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

5. DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA (art. 113 do CTN)

5.1. A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

5.2. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

5.3. ESPÉCIES DE LANÇAMENTO

5.3.1. O lançamento tributário e os instrumentos de defesa dos sujeitos passivos

5.3.2. O mandado de segurança

5.3.2.1. A liminar no mandado de segurança

5.3.2.2. O mandado de segurança e os atos judiciais

5.3.2.3. Rito

5.3.2.4. A coisa julgada e o mandado de segurança

5.3.3. A ação declaratória

5.4. A INSCRIÇÃO DO DÉBITO NA DÍVIDA ATIVA E A EXECUÇÃO FISCAL

5.5. DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

5.5.1. Espécies de normas extintivas do crédito tributário (art. 156 do CTN)

5.6. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 151 DO CTN)

5.6.1. A moratória e o parcelamento

5.6.2. O depósito

5.6.3. A concessão de liminar em mandado de segurança, de liminar cautelar e de antecipação de tutela

5.6.4. Das reclamações e recursos administrativos

5.7. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 175 DO CTN)

5.7.1. A isenção

5.7.2. A anistia

6. GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

6.1. AS GARANTIAS

6.1.1. Presunção de fraude (art. 185 do CTN)

6.2. OS PRIVILÉGIOS

7. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

7.1. O CONTRIBUINTE (SUJEITO PASSIVO DIRETO) E O RESPONSÁVEL (SUJEITO PASSIVO INDIRETO)

7.1.1. Responsabilidade por substituição

7.2. A RESPONSABILIDADE POR SOLIDARIEDADE

7.3. A RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA E A SUCESSÃO

(ARTS. 129 A 133 DO CTN)

7.4. RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA, FUSÃO, TRANSFORMAÇÃO, INCORPORAÇÃO E CISÃO

7.4.1. Responsável por aquisição de fundo de comércio

7.5. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS (ARTS. 134 E 135 DO CTN)

7.6. A RESPONSABILIDADE POR MULTAS DECORRENTES DE INFRAÇÕES

8. A DENÚNCIA ESPONTÂNEA (art. 138 do CTN)

9. VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO TEMPO E NO ESPAÇO (art. 101 do CTN)

10. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

11. MEIOS DE INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

12. ATOS NORMATIVOS

13. A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

14. CERTIDÕES NEGATIVAS

15. OS IMPOSTOS MUNICIPAIS

15.1. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA — IPTU

15.2. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO “INTER VIVOS” DE BENS IMÓVEIS E DIREITOS A ELES RELATIVOS

15.3. DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

16. IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

16.1. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO “CAUSA MORTIS” E DOAÇÃO DE BENS OU DIREITOS — ITCMD (ART. 155, I, DA CF)

16.2. O ICMS — IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO, AINDA QUE AS OPERAÇÕES E AS PRESTAÇÕES SE INICIEM NO EXTERIOR

16.3. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES — IPVA

17 - IMPOSTOS FEDERAIS

17.1. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (TARIFA ADUANEIRA)

17.2. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO

17.3. IMPOSTO SOBRE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA (ART. 153, III, DA CF C/C OS ARTS. 43 A 45 DO CTN)

17.4. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — IPI

17.5. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CâMBIO E SEGURO, OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS (CONHECIDO COMO “IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS — IOF”)

17.6. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL — ITR

17.7. IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

18. O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

18.1. OS RECURSOS E AS IMPUGNAÇÕES

18.2. AS CONSULTAS

19. OS RECURSOS NO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

19.1. APELAÇÃO

19.2. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

19.3. AGRAVO

19.4. OS RECURSOS E OS PEDIDOS DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA NOS JUIZADOS FEDERAIS

19.4.1. Os recursos e os pedidos de uniformização nos Juizados da Fazenda Pública dos Estados e do Distrito Federal

19.4.2. Divergências entre Turmas Recursais da mesma unidade da Federação

19.4.3. A divergência entre Turmas de diferentes unidades da Federação

19.4.4. Decisão proferida em contrariedade com súmula do Superior Tribunal de Justiça

19.4.5. Decisão que simultaneamente cria divergência com outra Turma do mesmo Estado e com Turma de outro Estado, ou com súmula do STJ

19.5. OS EMBARGOS INFRINGENTES EM EXECUÇÃO FISCAL

19.6. RECURSO ESPECIAL

19.7. RECURSO EXTRAORDINÁRIO

20. O ARROLAMENTO DE BENS E A MEDIDA CAUTELAR FISCAL

BIBLIOGRAFIA

1

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

1.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência tributária é o poder que a Constituição Federal atribui a determinado ente político para que este institua um tributo, descrevendo, legislativamente, sua hipótese de incidência, seu sujeito, ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota.

A instituição de tributos é tarefa tipicamente legislativa, portanto, política.

Quanto à sua titularidade, a competência tributária pode ser exclusiva (a exemplo da competência da União para instituir empréstimo compulsório), cumulativa (a exemplo do Distrito Federal, que legisla como Estado e também como Município), comum (a exemplo das taxas de serviço, que devem ser reguladas pelo ente político responsável pela respectiva prestação) ou residual (atribuída à União, que pode instituir novos impostos além daqueles previstos na CF).

A competência para a instituição de taxa e de contribuição de melhoria é comum, ou seja, é da pessoa política (União, Estado, Distrito Federal ou Município) competente para a realização da atividade que caracterize o fato gerador do tributo.

As contribuições sociais, em regra, são instituídas por lei federal. Contudo, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir contribuição social cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social (art. 149, § 1º, da CF). O Distrito Federal e os Municípios, a partir da Emenda Constitucional n. 39, podem instituir a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP ou CIP).

1.1.1. Princípios que regem a competência tributária

Princípio da facultatividade: o titular da competência tributária pode até mesmo optar por não exercitá-la (muitos Municípios não instituíram o ISS por entenderem que o custo da sua administração seria maior que o valor

arrecadado).

Contudo, de acordo com o art. 11 e parágrafo único da Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), o ente político que não instituir e efetivamente cobrar um imposto da sua competência será excluído dos repasses voluntários (mas não deixará de receber os repasses decorrentes da repartição de receitas prevista nos arts. 157 a 162 da CF — item 4 deste livro), sendo que eventuais concessões ou ampliações de benefícios tributários (renúncia de receita) devem observar o disposto no art. 14 da mesma lei.

Parte da doutrina sustenta que a restrição (sanção de natureza institucional que não atinge as transferências relativas a ações de educação, saúde e assistência social — art. 25, § 2º, da LRF) fere a autonomia dos entes federados, posição da qual discordamos pela natureza espontânea do repasse. Para alguns doutrinadores o ICMS é de instituição obrigatória, pois benefícios pertinentes a tal tributo só podem ser concedidos por deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, § 2º, XII, *g*, da CF).

Princípio da incaducabilidade: a circunstância de um ente político não instituir desde logo o seu tributo não o impede de legislar sobre a matéria e instituí-lo a qualquer tempo.

Princípio da irrenunciabilidade: um ente político não pode editar uma lei renunciando à competência que lhe foi deferida pela Constituição Federal para instituir um tributo, embora possa conceder isenções (v. item 5.7.1).

Princípio da indelegabilidade: um ente político não pode atribuir seus poderes de legislar sobre tributos a outro ente político. O não exercício da competência tributária por determinada pessoa política não autoriza que outro ente político passe a exercitá-la.

A competência para a instituição de taxa e de contribuição de melhoria é comum, ou seja, é da pessoa política (União, Estado, Distrito Federal ou Município) competente para a realização da atividade que caracterize o fato gerador do tributo.

Empréstimos compulsórios somente podem ser instituídos mediante lei complementar federal.

As contribuições sociais, em regra, são instituídas por lei federal. Contudo, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir contribuição social cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social (art. 149, § 1º, da CF). O Distrito Federal e os Municípios, a partir da Emenda Constitucional n. 39, podem

instituir a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP ou CIP).

Ao Distrito Federal, que não pode ser dividido em Municípios, são atribuídas competências legislativas reservadas a estes e aos Estados. Portanto, o Distrito Federal pode instituir tributos estaduais e municipais (arts. 32, § 1º, 147 e 155, todos da CF).

Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais (art. 147 da CF).

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) “Os empréstimos compulsórios (todos eles), tanto quanto os impostos de competência residual da União (art. 154, I, da CF), só podem ser instituídos por meio de lei complementar”. A respeito de tal afirmação, assinale a única alternativa que exprima a verdade:

- a) Tal afirmação é falsa, já que o veículo introdutor dos empréstimos compulsórios há de ser imperiosamente a lei ordinária, ou a medida provisória, a fim de que seja obedecido o princípio da legalidade.
- b) Tal afirmação é falsa, na medida em que tão somente o imposto sobre heranças e doações pode ser criado por lei complementar.
- c) Tal afirmação é verdadeira na medida em que a lei complementar é ato normativo que exige *quorum* de aprovação qualificado (art. 69 da CF), e, se o Presidente da República criar ou aumentar tais tributos por meio de medidas provisórias, cairá por terra o objetivo da Carta Magna de exigir que os mesmos sejam cobrados pela maioria absoluta dos congressistas.
- d) Tal afirmação é verdadeira tão somente no que diz respeito aos impostos de competência residual da União, uma vez que os empréstimos compulsórios exigem para a sua criação *quorum* simples de aprovação. (Exame 100 — OAB/SP)

2) O Município é pessoa jurídica de direito público interno, dotada, nos termos da Constituição Federal, de competência legislativa própria e exclusiva. Assim, pode-se afirmar, com relação aos Municípios, que:

- a) Tão somente o governo federal pode intervir no exercício da competência tributária dos Municípios, não obstante serem dotados de competência legislativa própria, devem abrir mão de seus tributos diante de lei federal, hierarquicamente superior, que assim o estabeleça.
- b) Nem o governo federal, nem o estadual, ou até mesmo qualquer tratado internacional podem obrigar os Municípios a instituir ou deixar de instituir tributos que são abrangidos por sua competência tributária.
- c) Apesar de tal competência legislativa, os Municípios não estão autorizados a impugnar judicialmente

qualquer ato normativo proveniente de outra pessoa jurídica de direito público interno que lhe seja hierarquicamente superior.

d) Os Municípios não foram alçados pela Lei Maior à posição de pessoas políticas, como os Estados e o Distrito Federal, sendo certo que não podem livremente disciplinar os assuntos de interesse local, inclusive os que concernem à instituição e arrecadação dos tributos de sua competência. (Exame 101 — OAB/SP)

3) A respeito da competência tributária, não se pode afirmar que:

a) A pessoa política não pode usurpar competência alheia e nem concordar que sua competência tributária privativa possa ser utilizada por outra pessoa política.

b) Uma vez conferida uma determinada competência tributária pela Constituição, a pessoa política poderá alterá-la, de acordo com os critérios de sua conveniência, diante do princípio da autonomia das pessoas políticas, adotado pela Carta Magna.

c) O exercício da competência é irrenunciável, uma vez que os Estados, Municípios, União e Distrito Federal carecem do direito de renúncia ao exercício das competências que receberam da Constituição Federal.

d) Os Estados, Municípios, União e Distrito Federal são plenamente livres para se utilizarem ou não das competências que lhes foram atribuídas, podendo, até, mediante lei, transferir o direito subjetivo de arrecadar o tributo a pessoas políticas ou privadas. (Exame 102 — OAB/SP)

4) Marque a opção correta:

a) A competência tributária residual deve ser exercida pela União, apenas em situações de guerra externa ou sua iminência, ou em caso de investimento público de relevante interesse nacional.

b) A competência para a instituição de taxas e contribuição de melhoria é comum às pessoas políticas — União, Estados, DF e Municípios —, sendo determinada, apenas, pelo âmbito de atribuições que o Ordenamento confere a cada uma delas.

c) A competência tributária do Distrito Federal engloba os impostos de competência da União e dos Municípios quanto aos fatos geradores ocorridos em seu território.

d) O exercício da competência tributária é obrigatório, sob pena de ofensa ao princípio da indisponibilidade do interesse público. (Exame OAB/ES — abril/2003)

5) Considerando-se o exercício da competência tributária, é correto afirmar que:

a) A lei complementar federal não pode conceder isenção de ICMS para produtos destinados ao exterior.

b) A União, no caso de guerra externa, pode instituir, por lei ordinária, imposto cujo fato gerador é a propriedade de imóveis urbanos, que não se submete ao princípio da anterioridade.

c) As imunidades são regulamentadas por leis ordinárias.

d) As medidas provisórias podem instituir novas fontes de custeio da seguridade social. (Exame OAB/MG — agosto/2002)

6) Assinale a alternativa correta:

a) Compete, exclusivamente, à União legislar sobre direito tributário.

b) É vedado à União instituir isenção de tributos de sua competência.

c) Compete aos Municípios instituir e arrecadar os tributos de sua competência.

d) É de competência da União a instituição de imposto sobre propriedade de veículos automotores. (Exame 129 — OAB/SP)

Gabarito: 1) c; 2) b; 3) b; 4) b; 5) b; 6) c.

1.2. DA COMPETÊNCIA RESIDUAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS

A competência para a instituição de impostos não previstos de forma expressa na Lei Maior chama-se *residual*.

Mediante lei complementar, a União pode instituir impostos não previstos na esfera de competência de qualquer dos entes políticos, desde que não cumulativos (o IPMF, p. ex., não constava do rol de impostos previstos expressamente pela Constituição, embora sua não cumulatividade seja questionável) e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados.

A União também pode instituir impostos extraordinários, cumulativos ou não, em caso de guerra externa ou na sua iminência. Nesta segunda hipótese, não se exige lei complementar.

Portanto, só a União tem impostos privativos, já que extraordinariamente ela exercita a competência dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios.

Regra geral, quem detém a chamada *competência legislativa residual* são os Estados-Membros, nos termos do art. 25, § 1º, da Constituição Federal. Com isso, dentro de sua esfera de competência, os Estados-Membros podem dispor, residual ou supletivamente, sobre matéria em relação à qual não exista lei federal ou para a qual, em existindo, admita-se a legislação supletiva.

Quanto à instituição de impostos, porém, a competência residual é da União e não dos Estados-Membros (art. 154, I, da CF).

QUESTÕES EXTRAÍDAS DOS EXAMES DA OAB

1) Outros impostos, que não sejam cumulativos e que não tenham base de cálculo e fato gerador próprios dos previstos na CF,

a) podem ser instituídos pelos Estados.

b) podem ser instituídos pela União.

c) não podem ser instituídos pela União.

d) não podem ser instituídos pela União ou Estados. (Exame 114 — OAB/SP)

2) Está sujeita à disciplina por meio de lei complementar a:

a) concessão de isenção de pagamento dos impostos de competência da União Federal.

b) instituição, pela União Federal, de impostos não discriminados na Constituição Federal.

c) majoração de alíquota das contribuições para o financiamento da seguridade social previstas no art. 195 da Constituição Federal.

d) instituição de taxas baseadas no poder de polícia. (Exame 111 — OAB/SP)

3) Indique a asserção correta:

a) A enumeração dos impostos da União pela Constituição Federal é exaustiva, vedada a sua ampliação.

b) A Constituição Federal enumera os impostos de competência da União, que pode instituir, mediante lei complementar, outros além dos previstos, desde que respeitadas restrições constantes da Carta Maior quanto à natureza, ao fato gerador e à base de cálculo.

c) A Constituição Federal enumera os impostos de competência da União, que somente por Emenda Constitucional poderá instituir novos impostos além dos já previstos, para compor a sua receita tributária.

d) A enumeração dos impostos da União pela Constituição Federal é exaustiva, podendo lei complementar ampliá-los somente se se tratar de impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa. (Exame 118 — OAB/SP)

4) A competência residual da União caracteriza-se pela possibilidade de:

a) aumentar seus impostos, majorando base de cálculo ou alíquotas, respeitando os princípios constitucionais.

b) criar, por lei complementar, um novo imposto, diverso dos previstos na Constituição da República.

c) instituir taxas e contribuições de melhoria.

d) instituir empréstimos compulsórios, nos casos expressamente previstos na Constituição. (Exame OAB/MG — março/2002)

Gabarito: 1) b; 2) b; 3) b; 4) b.

1.3. CONFLITO DE COMPETÊNCIAS. A BITRIBUTAÇÃO

Há conflito de competências quando um ente político desrespeita a esfera de competência de outro. Cabe à lei complementar dispor sobre os conflitos (art. 146, I, da CF).

Quando entes políticos distintos (p. ex., a União e um Estado-Membro) exigem do mesmo contribuinte tributos idênticos, verifica-se a *bitributação*, conforme a denominação dada pelos mestres Bernardo Ribeiro de Moraes¹ e De Plácido e Silva². V., quanto à consignação em pagamento, a alínea *j* do item 5.5.1.

A bitributação só é legal se constitucionalmente autorizada, a exemplo do imposto extraordinário previsto no inciso II do art. 154 da Constituição.

No *bis* (repetido) *in idem* (a mesma coisa), o mesmo ente político tributa mais de uma vez o mesmo contribuinte em razão da mesma causa. Há mais de uma lei do mesmo ente político com previsão de incidência sobre um mesmo fato. Simples atualização monetária não caracteriza o *bis in idem*.

“Imposto — Predial e Territorial Urbano — Lançamento do tributo sobre propriedade localizada na zona rural sobre o qual incide o ITR — Inadmissibilidade — Utilização de área que se apresenta em sua maior parte inclinada à produção agropecuária — Caracterização do imóvel como rural — Artigo 4º, I, da Lei n. 4.504/64 e artigo 15 do Decreto-Lei n. 57/66 — Bitributação — Configuração — Conclusão do assistente técnico do réu afastada, incorrendo cerceamento de defesa — Anulação de lançamentos decretada — Recursos improvidos” (1º TACSP, 10ª Câm. Civ., AC Proc. 00558793-4/007 — Jundiaí, Rel. Juiz Edgard Jorge Lauand, j. 5-12-1995, v.u., *JTA*, Lex, 157/117; *Juis*, Saraiva, n. 17).

1.3.1. O domicílio tributário

O Código Tributário Nacional tem por regra que o sujeito passivo da obrigação (o contribuinte ou o responsável) eleja seu domicílio tributário (art. 127).

Caso o domicílio não seja eleito, aplicam-se as seguintes regras:

a) para as pessoas naturais, será considerada domicílio tributário sua residência habitual ou, sendo esta incerta ou desconhecida (hipótese comum no caso dos vendedores ambulantes), o centro habitual de suas atividades;

b) quanto às pessoas jurídicas de direito privado, o inciso II do art. 127 do Código Tributário Nacional prevê como regra supletiva aquela que define

como domicílio do sujeito passivo o lugar de sua sede ou, em relação aos atos ou fatos que deram origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

c) em relação às pessoas jurídicas de direito público, pode ser considerado domicílio tributário o local de qualquer das repartições existentes no território da entidade tributante.

Por outro lado, quando as regras antes especificadas não se mostrarem aplicáveis, bem como no caso de o Fisco recusar o domicílio eleito por considerar que ele impossibilita ou dificulta a arrecadação ou a fiscalização do tributo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

A execução fiscal deve ser proposta no foro do domicílio do executado. Caso haja mais de um executado, o exequente poderá escolher o domicílio de qualquer deles, observadas ainda as demais opções do art. 578 do Código de Processo Civil.

“Proposta a execução fiscal, a posterior mudança de domicílio do executado não desloca a competência já fixada” (Súmula 58 do STJ).

As execuções fiscais de competência da União, suas autarquias e fundações públicas devem ser distribuídas ao juízo federal de 1ª instância do foro do domicílio do executado. Se no local não houver Vara da Justiça Federal, a execução deve ser distribuída ao juízo estadual, nos termos dos arts. 109, § 3º, da Constituição e 15 da Lei n. 5.010/66, sendo o recurso dirigido ao Tribunal Regional Federal competente (arts. 108, II, e 109, § 4º, da CF).

“A execução fiscal da Fazenda Pública Federal será proposta perante o juiz de direito da comarca do devedor, desde que não seja ela sede de Vara da Justiça Federal” (Súmula 40 do extinto TFR).

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) Assinale a alternativa incorreta:

- a) O contribuinte ou responsável elege seu domicílio tributário.
- b) Na falta de eleição, considera-se domicílio tributário a sua residência habitual.

- c) Se a residência habitual das pessoas naturais for incerta ou desconhecida, considera-se como domicílio tributário o centro habitual de sua atividade.
- d) A autoridade administrativa pode recusar a residência eleita, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo. (Exame 112 — OAB/SP)

Gabarito: 1) b.

1.4. DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

A capacidade tributária ativa, isto é, a capacidade de administrar, fiscalizar e arrecadar um tributo, é exercida por aquele a quem a lei atribuiu legitimidade para ser sujeito ativo da relação de tributação. Não se confunde com a *competência tributária*, que se esgota com a instituição do tributo e é indelegável.

Quem tem competência tributária pode instituir o tributo e cobrá-lo.

Uma lei editada por quem detém a competência tributária, no entanto, pode atribuir a outra pessoa jurídica de direito público ou privado a titularidade para a administração, fiscalização e cobrança de um tributo (arts. 7º e 119 do CTN). A delegação, portanto, depende de lei.

A atribuição da arrecadação, fiscalização, administração e cobrança, que pode ser revogada a qualquer tempo pelo poder concedente, inclui as garantias e os privilégios processuais de que desfruta a pessoa jurídica que delega a capacidade.

A simples função de arrecadar o tributo pode ser atribuída a pessoa jurídica de direito público ou a pessoa (física ou jurídica) de direito privado, nos termos do § 3º do art. 7º do Código Tributário Nacional. São exemplos do cometimento da obrigação de arrecadar das pessoas jurídicas de direito privado o ISS recolhido nas bilheterias dos cinemas, a retenção do imposto de renda pela fonte pagadora e até mesmo a arrecadação antecipada autorizada pelo § 7º do art. 150 da Constituição Federal.

Não se confunde a condição de sujeito ativo com a de destinatário do produto da arrecadação. O Ministério da Previdência Social, por exemplo, arrecada e fiscaliza as contribuições do Sistema (Sesc, Senac, Senai e Sesi), nos termos do art. 240 da Constituição Federal, do Decreto-Lei n. 2.318/86 e da Lei n. 11.098/2005.

Caso o valor arrecadado se destine aos cofres do poder tributante da pessoa política que detém a competência tributária, ocorre o fenômeno denominado “sujeição ativa auxiliar”. Ou seja, o sujeito ativo atua em nome e por conta do poder tributante, simplesmente auxiliando-o.

Pode ocorrer, porém, que a entidade a quem se delegou o poder de arrecadar o tributo receba da lei autorização para ficar com o valor arrecadado e aplicá-lo em suas próprias finalidades, fato que se denomina *parafiscalidade*.

De acordo com o art. 41 da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, que, para o regime de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, entrou em vigor em julho de 2007, os processos relativos a tributos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional (Supersimples previsto no art. 146 da CF) são ajuizados em face da União, que é representada em juízo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Os Estados, Distrito Federal e Municípios prestam auxílio à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em relação aos tributos de sua competência, na forma a ser disciplinada por ato do Comitê Gestor (art. 41, § 1º, da LC n. 123/2006).

Os créditos tributários oriundos da aplicação da Lei Complementar n. 123/2006 são apurados, inscritos em Dívida Ativa da União e cobrados judicialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Mediante convênio, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá delegar aos Estados e Municípios a inscrição em dívida ativa estadual e municipal e a cobrança judicial dos tributos estaduais e municipais a que se refere a Lei Complementar.

As regras são de duvidosa constitucionalidade, pois afrontam a autonomia dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios quanto à autoadministração de receitas que lhes foram atribuídas pelo Poder Constituinte Originário. De qualquer forma, nos termos do § 5º do art. 41 da Lei Complementar n. 123/2006, na redação que lhe foi dada pela Lei Complementar n. 139/2011, há que se observar que são promovidos contra os Estados, Distrito Federal, Municípios ou suas autoridades os mandados de segurança nos quais se impugnem atos de autoridade coatora pertencente a Estado, Distrito Federal ou Município; as ações que tratem exclusivamente de tributo de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, as quais serão propostas em face desses entes federativos, representados em juízo

pelas suas respectivas procuradorias; as ações promovidas na hipótese do convênio referido no parágrafo anterior; as ações relativas ao crédito tributário decorrente de auto de infração lavrado exclusivamente em face do descumprimento de obrigação acessória (observando-se que, de acordo com o § 1º-D do art. 33 da Lei Complementar n. 123/2006, a competência para atuação por descumprimento de obrigação acessória é privativa da administração tributária perante a qual a obrigação deveria ter sido cumprida); e as ações pertinentes ao crédito tributário relativo ao ICMS e ao ISS do Microempendedor Individual (MEI).

A Resolução n. 94/2011, do Comitê Gestor do Simples Nacional, entre os seus arts. 109 e 129, regulamenta os processos administrativos e judiciais relativos ao Simples Nacional.

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) A respeito da delegação da capacidade tributária ativa, é lícito afirmar-se que:

- a) somente a União pode por meio de lei própria autorizar terceiras pessoas a procederem à cobrança tributária.
- b) os Estados não podem autorizar que terceiras pessoas, públicas ou privadas, procedam à cobrança tributária.
- c) não há impedimento legal em nosso ordenamento jurídico para que pessoa diversa daquela pessoa política que criou o tributo venha, desde que autorizada por lei, a arrecadá-lo.
- d) não é necessária autorização legal para que se possa delegar capacidade tributária ativa, exceptuando-se os casos em que a União for interessada na delegação. (Exame 103 — OAB/SP)

Gabarito: 1) c.

1.5. DA FUNÇÃO DOS TRIBUTOS

A função principal do tributo é gerar recursos financeiros para o Estado. É a função denominada *fiscal*. O tributo, porém, também pode ter função *extrafiscal* (interferência no domínio econômico, a exemplo das alíquotas de

importação) ou *parafiscal* (arrecadação de recursos para autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista, empresas públicas ou mesmo pessoas de direito privado que desenvolvam atividades relevantes mas que não são próprias do Estado, a exemplo dos sindicatos, do Sesi etc.).

No campo da parafiscalidade, conforme leciona Luciano Amaro³, “há entidades não necessariamente públicas no polo ativo da obrigação tributária”. Essas entidades são as destinatárias finais dos valores por elas próprias arrecadados.

1.5.1. Da importância do conceito da capacidade tributária ativa para o direito de defesa dos sujeitos passivos

Conforme exposto, a capacidade tributária nada mais é que a aptidão atribuída pela lei a determinada pessoa jurídica de direito público, a pessoa jurídica de direito privado ou mesmo a pessoa física para a fiscalização, arrecadação, administração e cobrança de tributos.

O entendimento do conceito de capacidade tributária é de primordial importância para o exercício do direito de defesa dos sujeitos passivos tributários, tanto na esfera administrativa quanto na judicial.

No sistema do direito positivo brasileiro vige o princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional, por intermédio do qual a lei não excluirá do Poder Judiciário a apreciação de lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXXV, da CF). Portanto, cabe ao Poder Judiciário, com exclusividade, prestar a tutela jurisdicional quando provocado tanto pelo sujeito passivo quanto pelo sujeito ativo, ou seja, pelo detentor da capacidade tributária ativa.

O primeiro ponto relevante para os sujeitos passivos de obrigações tributárias é verificar o detentor da capacidade tributária para a fixação da competência, essa entendida como o limite da jurisdição.

A Constituição Federal de 1988, no art. 109, estabelece a competência dos juízes federais para processar e julgar as causas em que a União Federal, entidades autárquicas e empresas públicas federais forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes. Portanto, temos que a competência para a solução das lides tributárias envolvendo tributos federais, ou seja, cujos sujeitos ativos, detentores da capacidade tributária ativa, forem a União Federal, entidades autárquicas federais ou empresas públicas federais, será da Justiça Federal.

Nas causas ajuizadas pelos sujeitos passivos tributários concernentes a

tributos federais a competência será da Justiça Federal do domicílio do autor, com exceção do mandado de segurança. Tratando-se de mandado de segurança, a competência será da Justiça Federal do local do ato ou fato que deu origem à demanda, independentemente do domicílio do impetrante.

Ainda com relação aos tributos federais, tratando-se de execução fiscal (Lei n. 6.830/80) e de medida cautelar fiscal (Lei n. 8.397/92) ajuizadas pelo sujeito ativo tributário, a competência será da Justiça Federal do domicílio do executado. Porém, de acordo com o disposto no § 3º do art. 109 do Texto Constitucional, combinado com o art. 15 da Lei n. 5.010/66, nas comarcas do interior onde não houver Vara da Justiça Federal a competência para processar e julgar as aludidas ações será dos juízes estaduais, com recurso para o TRF da região.

Nos casos de tributos estaduais e municipais a competência para processar e julgar as lides tributárias será da Justiça Estadual, nos termos previstos na Constituição Estadual e na lei estadual de organização judiciária.

As ações ajuizadas pelos sujeitos passivos tributários concernentes a tributos estaduais, com exceção do mandado de segurança, poderão ser distribuídas tanto na comarca do domicílio do autor (onde é recolhido o tributo) como na capital do Estado (onde a Fazenda Estadual tem sua sede). O sujeito passivo tributário, autor da ação, deve ficar atento, contudo, à previsão nas leis estaduais de Varas Especializadas. No Estado de São Paulo há Varas Especializadas na Capital e em algumas comarcas do interior do Estado.

“COMPETÊNCIA — Conflito — Ação proposta contra a Fazenda do Estado de São Paulo — Inexistência de foro privilegiado a beneficiar a ré, pois só conta com juízo privativo nas Comarcas onde existam varas especializadas da Fazenda Pública — Conflito procedente — Competência do Juízo suscitado” (CComp. 66.518-0 — São Paulo, Câmara Especial, Rel. Nigro Conceição, j. 6-4-2000, v. u.).

Tratando-se de mandado de segurança, a competência será da Justiça Estadual do local onde tem domicílio a autoridade coatora.

“CONFLITO DE COMPETÊNCIA — Juízos de Comarcas diversas (Vara de Fazenda Pública da Capital e Vara de Comarca do Interior) — Mandado de Segurança impetrado contra atos de autoridades sediadas na Capital e na Comarca do Interior, respectivamente o indeferimento do licenciamento sem o prévio pagamento de multas e a imposição de multa sem a regular notificação — Fixa a competência o local da sede da

autoridade coatora — Havendo litisconsórcio passivo de autoridades sediadas em comarcas diversas, o Juízo em cujo território esteja sediada uma delas não pode declinar da competência — Conflito negativo procedente, competente o Juízo suscitado” (CComp. 76.910-0/4 — São Paulo, Câmara Especial, Rel. Álvaro Lazzarini, j. 16-8-2001, v. u.).

Nas execuções fiscais e medidas cautelares fiscais a serem ajuizadas pelas Fazendas Estaduais a competência é da Justiça Estadual do domicílio do sujeito passivo ou executado, atentando para a existência das Varas Especializadas.

Com relação aos tributos municipais, a competência para processar e julgar as ações ajuizadas pelo sujeito passivo, regra geral, é da Justiça Estadual do Município do domicílio do autor. O sujeito passivo, tal como nos tributos estaduais, deve atentar para a existência de Varas Especializadas na respectiva comarca. Ressalte-se que no Estado de São Paulo, em regra, as Varas Especializadas nas comarcas do interior somente são competentes para processar as execuções fiscais.

Nos casos de mandado de segurança, a competência é da Justiça Estadual do local onde tem domicílio a autoridade coatora.

A competência para processar e julgar as execuções fiscais e medidas cautelares fiscais ajuizadas pela Fazenda Municipal é da Justiça Estadual, atentando para a existência de Varas Especializadas disciplinadas pelas leis estaduais.

É justamente a verificação do detentor da capacidade tributária ativa que irá definir a competência para o processo e julgamento das lides tributárias perante o Poder Judiciário.

Os recursos contra as decisões proferidas em primeira instância são processados e apreciados pelos Tribunais Regionais Federais e pelos Tribunais Estaduais. A exceção são os embargos infringentes previstos no art. 34 da Lei de Execução Fiscal (para sentenças proferidas em execuções ou embargos de até 50 OTNs), recurso dirigido ao próprio juiz sentenciante e por ele julgado.

Os recursos contra as decisões proferidas em segunda instância são processados pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal.

Não cabe recurso especial em caso de embargos infringentes (os *embarginhos* da Lei n. 6.830/80), pois a decisão não é prolatada por Tribunal (art. 105, III, *a*, da CF).

Contudo, de acordo com a Súmula 640 do STF, “É cabível recurso extraordinário contra decisão proferida por juiz de primeiro grau nas causas de alçada, ou por turma recursal de juizado especial cível e criminal”.

A súmula da Advocacia-Geral da União tem caráter obrigatório quanto a todos os órgãos jurídicos enumerados nos arts. 2º e 17 da Lei Complementar n. 73/93 e no art. 38 da Medida Provisória n. 2.229-43, dentre eles a Procuradoria da Fazenda Nacional e os procuradores federais em geral.

Por outro lado, de acordo com o art. 12 da Medida Provisória n. 2.180-35, de 24 de agosto de 2001, não estão sujeitas ao duplo grau de jurisdição obrigatório as sentenças proferidas contra a União, suas autarquias e fundações públicas, quando a respeito da controvérsia o advogado-geral da União ou outro órgão administrativo competente haja editado súmula ou instrução normativa determinando a não interposição de recurso voluntário.

O sujeito passivo também poderá exercer seu direito de defesa perante a esfera administrativa. Ressalte-se, contudo, que não está obrigado a esgotar a via administrativa para socorrer-se da via judicial. A competência da autoridade administrativa para apreciar as impugnações administrativas está disciplinada nas leis federais, estaduais e municipais.

Ademais, por meio do parecer PGFN/CRJ n. 1.087, de 19 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Fazenda por despacho de 17 de agosto de 2004 (*DOU*, 23 ago. 2004, Seção I, p. 15) e que tem por fundamento o inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, concluiu-se que: “1) existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela administração pública, quanto à sua legalidade, juridicidade ou diante de erro de fato; 2) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular; e 3) a ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua unidade do foro da ação; a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão” (ementa). V. item 18.1.

A defesa administrativa dos tributos municipais está subordinada às leis municipais.

1.5.2. Quadro geral do endereçamento de ações judiciais

AÇÕES JUDICIAIS

TRIBUTOS FEDERAIS

AÇÕES	POLO PASSIVO DA AÇÃO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Ações ordinárias ajuizadas pelo sujeito passivo tributário com domicílio em São Paulo	União Federal, autarquias federais, empresas públicas federais ou outras pessoas detentoras da capacidade tributária ativa delegada pela União	Justiça Federal	Exmo. Sr. Dr. Juiz Federal da Vara da Seção Judiciária de São Paulo
Ações ordinárias ajuizadas pelo sujeito passivo com domicílio em outra cidade do Estado de São Paulo ou em outros Estados	União Federal, autarquias federais, empresas públicas federais ou outras pessoas detentoras da capacidade tributária ativa	Justiça Federal	Exmo. Sr. Dr. Juiz Federal da Vara da Seção Judiciária de ... (Vara competente com relação ao domicílio do sujeito passivo tributário)
Mandado de segurança impetrado pelo sujeito passivo tributário	Autoridade coatora — autoridade pública federal — tributos federais — Delegado da Receita Federal do Brasil. Tributos aduaneiros — Inspetor da Alfândega da Receita Federal do Brasil. Contribuições Sociais — Delegado da Receita Federal do Brasil	Justiça Federal	Exmo. Sr. Dr. Juiz Federal da Vara da Seção Judiciária de ... (Vara competente com relação ao domicílio da autoridade coatora)

AÇÕES	CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA — POLO ATIVO DA AÇÃO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Execução fiscal ajuizada contra devedor domiciliado no Município de São Paulo	União Federal, autarquias federais, fundações públicas federais ou seus delegados	Justiça Federal	Exmo. Sr. Dr. Juiz Federal da Vara das Execuções Fiscais da Seção Judiciária de São Paulo
Execução fiscal ajuizada contra devedor domiciliado em outro Município do Estado de São Paulo com Varas Federais	União Federal, autarquias federais, fundações públicas federais ou seus delegados	Justiça Federal	Exmo. Sr. Dr. Juiz Federal da Vara da Seção Judiciária ... (atenção: verificar a existência de Vara Especializada)
Execução fiscal ajuizada contra devedor domiciliado em Município em que não haja Vara Federal	União Federal, autarquias federais, fundações públicas federais ou seus delegados	Justiça Estadual, com recurso para o TRF da região	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito do Serviço Anexo das Fazendas da Comarca ... ou Setor de Execuções Fiscais da Comarca

AÇÕES AJUIZADAS PELO SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO	POLO PASSIVO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Embargos à execução fiscal ajuizados por executado domiciliado no Município de São Paulo	União Federal, autarquias federais, fundações públicas federais ou seus delegados	Justiça Federal	Exmo. Sr. Dr. Juiz Federal da Vara das Execuções Fiscais da Seção Judiciária de São Paulo
Embargos à execução fiscal ajuizados por executado domiciliado em outro Município do Estado de São Paulo com Varas Federais	União Federal, autarquias federais, fundações públicas federais ou seus delegados	Justiça Federal	Exmo. Sr. Dr. Juiz Federal da Vara da Seção Judiciária ... (atenção: verificar a existência de Vara Especializada)
Embargos à execução fiscal ajuizados por executado domiciliado em Município em que não haja Vara Federal	União Federal, autarquias federais, fundações públicas federais ou seus delegados	Justiça Estadual, com recurso para o TRF	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito do Serviço Anexo das Fazendas da Comarca ... ou Setor de Execuções Fiscais da Comarca

TRIBUTOS ESTADUAIS

AÇÕES	POLO PASSIVO DA AÇÃO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Ações ordinárias ajuizadas pelo sujeito passivo tributário com domicílio em São Paulo ou com domicílio em outros Municípios, que optou por ajuizar as ações na capital do Estado	Fazenda Estadual ou outras pessoas detentoras da capacidade ativa tributária	Justiça Estadual, com recurso para o TJSP em São Paulo	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da Vara da Fazenda Pública do Estado de São Paulo
Ações ordinárias ajuizadas pelo sujeito passivo tributário com domicílio em outra cidade do Estado	Fazenda Estadual ou outras pessoas detentoras da capacidade ativa tributária	Justiça Estadual, do domicílio do autor da ação	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da Vara da Fazenda Pública da Comarca ... ou da Vara Cível da Comarca ... (nas comarcas onde não houver Varas da Fazenda Pública)

AÇÕES	POLO PASSIVO DA AÇÃO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Mandado de segurança impetrado pelo sujeito passivo tributário	Autoridade coatora — autoridade pública estadual com domicílio no Município de São Paulo — Delegado Regional Tributário	Justiça Estadual, do domicílio do impetrado	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da Vara da Fazenda Pública do Estado de São Paulo
Mandado de segurança impetrado pelo sujeito passivo tributário	Autoridade coatora — autoridade pública estadual com domicílio em outra cidade do Estado	Justiça Estadual, do domicílio do impetrado	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da Vara da Fazenda Pública da Comarca ... ou da Vara Cível da Comarca ... (nas comarcas onde não houver Varas da Fazenda Pública)

AÇÕES	CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA POLO ATIVO DA AÇÃO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Execução fiscal ajuizada contra sujeito passivo domiciliado na Capital do Estado de São Paulo	Fazenda Estadual	Justiça Estadual	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da Vara de Execuções Fiscais do Estado de São Paulo
Execução fiscal ajuizada contra sujeito passivo domiciliado em outros Municípios do Estado de São Paulo	Fazenda Estadual	Justiça Estadual	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito do Serviço Anexo das Fazendas da Comarca de ... ou do Setor de Execuções Fiscais

AÇÕES	POLO PASSIVO DA AÇÃO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Embargos à execução fiscal ajuizados por executado domiciliado na Capital do Estado de São Paulo	Fazenda Estadual	Justiça Estadual	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da Vara das Execuções Fiscais do Estado de São Paulo
Embargos à execução fiscal ajuizados por executado domiciliado em outros Municípios do Estado de São Paulo	Fazenda Estadual	Justiça Estadual	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito do Serviço Anexo das Fazendas da Comarca de ... ou do Setor de Execuções Fiscais

TRIBUTOS MUNICIPAIS

AÇÕES	POLO PASSIVO DA AÇÃO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Ações ordinárias ajuizadas pelo sujeito passivo tributário domiciliado no Município de São Paulo	Fazenda Municipal	Justiça Estadual, com recurso para o Tribunal de Justiça do Estado	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da Vara da Fazenda Pública do Estado de São Paulo
Ações ordinárias ajuizadas pelo sujeito passivo tributário domiciliado em outros Municípios	Fazenda Municipal	Justiça Estadual, com recurso para o Tribunal de Justiça do Estado	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da Vara da Fazenda Pública da Comarca ... ou da Vara Cível da Comarca ... (nas comarcas onde não houver Varas Especializadas)

AÇÕES	POLO PASSIVO DA AÇÃO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Mandado de segurança impetrado pelo sujeito passivo tributário	Autoridade pública municipal com domicílio em outros Municípios do Estado. Diretor do Departamento de Rendas Mobiliárias ou Imobiliárias da Prefeitura Municipal	Justiça Estadual, do domicílio do impetrado	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da Vara da Fazenda Pública do Estado de São Paulo
Mandado de segurança impetrado pelo sujeito passivo tributário	Autoridade pública municipal com domicílio em outros Municípios do Estado. Diretor do Departamento de Rendas Mobiliárias ou Imobiliárias da Prefeitura Municipal	Justiça Estadual, do domicílio do impetrado	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da Vara da Fazenda Pública da Comarca ... ou da Vara Cível da Comarca ... (nas comarcas onde não houver Varas Especializadas)

AÇÕES	CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA – POLO ATIVO DA AÇÃO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Execução fiscal ajuizada contra sujeito passivo domiciliado no Município de São Paulo	Fazenda Municipal	Justiça Estadual	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da Vara de Execuções Fiscais do Estado de São Paulo
Execução fiscal ajuizada contra sujeito passivo domiciliado em outros Municípios do Estado de São Paulo	Fazenda Municipal	Justiça Estadual	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito do Serviço Anexo das Fazendas da Comarca de ... ou do Setor de Execuções Fiscais

AÇÕES	POLO PASSIVO DA AÇÃO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Embargos à execução fiscal ajuizados por executado domiciliado no Município de São Paulo	Fazenda Municipal	Justiça Estadual	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da Vara de Execuções Fiscais do Estado de São Paulo
Embargos à execução fiscal ajuizados por executado domiciliado em outros Municípios do Estado de São Paulo	Fazenda Municipal	Justiça Estadual	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito do Serviço Anexo das Fazendas da Comarca de ... ou do Setor de Execuções Fiscais

Observações: 1. Na execução cuja penhora é formalizada por carta precatória, os embargos do executado poderão ser oferecidos no juízo deprecante ou no juízo deprecado, conforme estabelece o art. 747 do CPC. Mas serão decididos no juízo deprecante, salvo se versarem unicamente vícios ou defeitos da penhora, avaliação ou alienação dos bens (Súmula 46 do STJ). 2. Embargos de terceiro opostos pela União, suas autarquias ou empresas públicas devem ser julgados pela Justiça Federal. 3. As execuções fiscais de competência da União, suas autarquias e fundações públicas devem ser distribuídas ao juízo federal de 1ª instância do foro do domicílio do executado. Se no local não houver Vara da Justiça Federal, a execução deve ser distribuída ao juízo estadual, nos termos dos arts. 109, § 3º, da Constituição Federal e 15 da Lei n. 5.010/66, sendo o recurso dirigido ao Tribunal Regional

Federal competente (arts. 108, II, e 109, § 4º, da CF). Quanto aos embargos de terceiro de interesse da União, autarquia federal ou empresa pública federal (art. 109, I, da CF), prevalecia que a competência para o julgamento é da Justiça Federal (STF — RT, 577/260), circunstância que pode deslocar a própria execução fiscal para aquele juízo. A 1ª Seção do STJ, contudo, ao julgar os CComp 34.513 e 89.267, alterou o entendimento e passou a estabelecer que a competência do juízo estadual (art. 15 da Lei n. 5.010/66) se estende para os embargos de terceiro, para a ação anulatória e para a ação declaratória. 4. A ação anulatória e os embargos à execução são batizados de “ação antiexacional” por parte da jurisprudência (REsp n. 1.123306). 5. O rito da ação anulatória pode ser o ordinário, o sumário (causas de até 60 salários mínimos — art. 275, I, do CPC) ou o sumaríssimo, das Leis n. 10.259/2001 (Juizados Federais) e n. 12.153/2009 (Juizados Especiais da Fazenda Pública). Os juizados são competentes para as causas de até sessenta salários mínimos e sua competência é absoluta no foro onde estiverem instalados (por cinco anos a competência dos Juizados da Fazenda Pública pode ser reduzida por ato do TJ competente). Somente as pessoas físicas, as microempresas e as pequenas empresas podem propor ações nos Juizados Federais e nos Juizados da Fazenda Pública.

1.5.3. Quadro geral da competência para apreciação de recursos e endereçamento

TRIBUTOS FEDERAIS

DECISÕES	RECURSO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Interlocutória proferida em primeira instância	Agravo de Instrumento	Tribunal Regional Federal da ... Região	Exmo. Sr. Dr. Desembargador Federal Presidente do Egrégio Tribunal Regional Federal da ... Região
Terminativa do feito, com ou sem resolução do mérito	Apelação	Tribunal Regional Federal da ... Região	O recurso é endereçado ao juiz de primeira instância, e as razões de recurso ao Tribunal Regional Federal
Deferitória ou indeferitória de medida cautelar ou antecipação de tutela nos Juizados Federais; definitiva de mérito nos Juizados Federais	Recurso inominado	Turma Recursal do Juizado Federal	O recurso é endereçado ao juiz singular, e as razões que o acompanham à Turma Recursal

DECISÕES	RECURSO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Terminativa do feito, com ou sem resolução do mérito, proferida em execução fiscal de valor igual ou inferior a 50 ORTNs. De acordo com a jurisprudência do STJ, 50 ORTNs correspondem a 308,50 BTN ou UFIR, que correspondiam a R\$ 328,27, em janeiro de 2001, e que devem ser atualizados pelo IPCA-E até a data da propositura da execução (REsp 1.168.625, julgado na forma do art. 543-C do CPC)	Embargos infringentes	Juiz federal, se a execução fiscal estiver tramitando na Justiça Federal, ou juiz de direito, se a execução fiscal estiver tramitando na Justiça Estadual, ou seja, o próprio juiz que proferiu a decisão	Exmo. Sr. Dr. Juiz Federal da ... Vara das Execuções Fiscais da Seção Judiciária de São Paulo (para as execuções fiscais ajuizadas contra devedor com domicílio em São Paulo); Exmo. Sr. Dr. Juiz Federal da ... Vara da Seção Judiciária ... (para as execuções fiscais ajuizadas contra devedor em outros Municípios do Estado de São Paulo, porém com sede de Justiça Federal); ou Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito do Serviço Anexo das Fazendas da Comarca ... ou do Setor de Execuções Fiscais da Comarca de ... (para as execuções fiscais ajuizadas contra devedor em outros Municípios do Estado de São Paulo sem Varas Federais)

DECISÕES	RECURSO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Proferida em única ou última instância pelos Tribunais Regionais Federais	Recurso especial	Superior Tribunal de Justiça	O recurso é endereçado ao Exmo. Sr. Dr. Desembargador Federal Presidente do Tribunal Regional Federal da ... Região, e as razões ao Superior Tribunal de Justiça
Proferida em única ou última instância	Recurso extraordinário	Supremo Tribunal Federal	O recurso é endereçado ao Exmo. Sr. Dr. Desembargador Federal Presidente do Tribunal Regional Federal da ... Região, ou ao Juiz Presidente da Turma Recursal do Juizado, ou ao Juiz singular que julgou os embargos infringentes, e as razões ao Supremo Tribunal Federal

Observação: Não cabe recurso especial, mas cabe recurso extraordinário contra a decisão proferida pelo juiz singular que julga os embargos infringentes, ou contra acórdão de Turma Recursal dos Juizados (Súmula 203 do STJ e Súmula 640 do STF).

TRIBUTOS ESTADUAIS

DECISÕES	RECURSO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Interlocutória proferida em primeira instância	Agravo de Ins-trumento	Tribunal de Justiça do Estado	Exmo. Sr. Dr. Desembargador do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de ...
Terminativa do feito, com ou sem resolução do mérito	Apelação	Tribunal de Justiça do Estado	O recurso é endereçado ao juiz de primeira instância, e as razões de recurso ao Tribunal de Justiça de ...
Terminativa do feito, com ou sem resolução do mérito, proferida em execução fiscal com valor igual ou inferior a 50 ORTNs. Nos termos do Parecer lançado no Processo n. 61.029/82, da Corregedoria-Geral de Justiça do Estado de São Paulo, em 1º de janeiro de 2001, 50 ORTNs correspondiam a R\$ 1.257,01	Recurso infringentes	Juiz de Direito Estadual	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da ... Vara de Execuções Fiscais do Estado de São Paulo (executado domiciliado no Município de São Paulo); Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito do Serviço Anexo das Fazendas da Comarca ... ou do Setor de Execuções Fiscais da Comarca de... (executado domiciliado em outro Município, porém sem Vara Especializada)
Proferida em única ou última instância pelos Tribunais Estaduais, do Distrito Federal ou dos Territórios	Recurso especial	Superior Tribunal de Justiça	O recurso é endereçado ao Exmo. Sr. Dr. Desembargador Presidente do Tribunal de Justiça do Estado ..., e as razões ao Superior Tribunal de Justiça
Proferida em única ou última instância	Recurso extraordinário	Superior Tribunal de Justiça	O recurso é endereçado ao Exmo. Sr. Dr. Desembargador Presidente do Tribunal de Justiça do Estado ou ao Juiz singular que julgou os embargos infringentes..., e as razões ao Supremo Tribunal Federal

TRIBUTOS MUNICIPAIS

DECISÕES	RECURSO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Interlocutória proferida em primeira instância	Agravo de Instrumento	Tribunal de Justiça do Estado	Exmo. Sr. Dr. Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado
Terminativa do feito, com ou sem resolução de mérito	Apelação	Tribunal de Justiça do Estado	O recurso é endereçado ao juiz de primeira instância, e as razões de recurso ao Tribunal de Justiça do Estado
Terminativa do feito, com ou sem resolução de mérito, proferida em execução fiscal de valor igual ou inferior a 50 ORTNs. Nos termos do Parecer lançado no Processo n. 61.029/82, da Corregedoria-Geral de Justiça do Estado de São Paulo, em 1º de janeiro de 2001, 50 ORTNs correspondiam a R\$ 1.257,01	Embargos infringentes	Juiz de Direito Estadual	Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da ... Vara de Execuções Fiscais do Estado de São Paulo (executado domiciliado no Município de São Paulo); Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito do Serviço Anexo das Fazendas da Comarca ... ou do Setor de Execuções Fiscais da Comarca de ... (executado domiciliado em outro Município, porém com Varas Especializadas)

DECISÕES	RECURSO	COMPETÊNCIA	ENDEREÇAMENTO
Proferida em única ou última instância pelos Tribunais Estaduais, do Distrito Federal ou dos Territórios	Recurso especial	Superior Tribunal de Justiça	O recurso é endereçado ao Exmo. Sr. Dr. Desembargador Presidente do Tribunal de Justiça do Estado, e as razões ao Superior Tribunal de Justiça
Proferida em única ou última instância	Recurso extraordinário	Superior Tribunal Federal	O recurso é endereçado ao Exmo. Sr. Dr. Desembargador Presidente do Tribunal de Justiça do Estado, e as razões ao Supremo Tribunal Federal

1. *Compêndio de direito tributário*, p. 284.

2. *Vocabulário jurídico*, p. 325.

[3.](#) *Direito tributário brasileiro*, p. 274.

2

OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

2.1. DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

A competência (faculdade de tomar decisões) tributária, ou seja, o poder que os entes políticos (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios) têm para instituir tributos, não é ilimitada. Ao contrário, encontra limites na Constituição Federal (art. 5º, II, genérico; arts. 150 a 152) e no Código Tributário Nacional (arts. 9º a 11), merecendo destaque os princípios gerais estudados a seguir, que para alguns formam uma espécie de código de defesa do contribuinte (em São Paulo a Lei Complementar estadual n. 939/2003 instituiu o Código de Direitos e Obrigações do Contribuinte do Estado).

2.2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (ART. 150, I, DA CF)

Dos princípios explicitados, o primeiro é o da *legalidade*, ou seja, nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser por lei. Equiparam-se à majoração do tributo as mudanças de base de cálculo que o tornem mais oneroso. A simples atualização monetária por base, porém, não caracteriza a majoração (art. 97, § 2º, do CTN).

O Código Tributário Nacional normalmente utiliza a palavra “lei” em sentido restrito, ou seja, lei é a norma geral e abstrata editada pelo ente político competente, observado o processo exigido na Constituição Federal. A expressão “legislação tributária”, por sua vez, compreende as leis, os decretos e outros atos normativos (art. 96 do CTN).

A lei instituidora do tributo obrigatoriamente deve explicitar (art. 146, III, a, da CF): a) o fato tributável; b) a base de cálculo; c) a alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor devido; d) os critérios para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; e e) o sujeito ativo, se diverso da pessoa pública da qual emanou a lei. Ou seja, deve fixar os elementos essenciais do tributo, os fatores que influam no *an debeatur*

(quem deve) e no *quantum debeatur* (quanto deve).

a) Por fato tributável entenda-se o fato gerador *in abstracto*, a hipótese de incidência, a descrição contida em lei como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária. O fato gerador *in concreto* é o fato impositivo, a situação que, constatada, impõe a alguém a obrigação de pagar um tributo.

b) A base de cálculo serve para quantificar, para dar a dimensão do tributo.

b.1) Deve haver uma correlação lógica entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, que em conjunto identificam a espécie do tributo (a denominação, como traz o art. 4º do CTN, é irrelevante).

c) A alíquota é o percentual que, multiplicado pela base de cálculo, permite chegar ao *quantum* devido.

Exemplo: a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, ou seja, o valor que o bem alcançaria em uma venda à vista. A alíquota é o percentual que a lei de cada Município impõe sobre o valor venal para a fixação do *quantum debeatur*.

d) Critérios para a identificação do sujeito passivo: sujeito passivo é aquele que tem o dever de prestar o objeto da obrigação principal ou acessória.

Obrigação principal é o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária (muitas vezes decorrente do descumprimento da obrigação acessória). Obrigação acessória é a obrigação diversa do dever de pagar o tributo; é a obrigação de fazer, não fazer ou tolerar alguma coisa no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (preencher guias, exibir livros etc.).

e) O sujeito ativo (v. item 1.4), o detentor da capacidade tributária, é a pessoa a quem a lei atribui poderes para arrecadar, administrar e fiscalizar os tributos.

De acordo com o art. 150, § 6º, da Constituição Federal, qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, somente podem ser concedidos por lei específica sobre a matéria, ou pela lei correspondente ao respectivo tributo, ressalvados os convênios pertinentes ao ICMS (art. 155, § 2º, XII, *g*, da CF) e os tratados internacionais.

O STF, ao apreciar a ADIn 3.462, em 15 de setembro de 2010, julgou procedente pedido formulado em ação direta proposta pelo Procurador-Geral da República para declarar a inconstitucionalidade dos vocábulos “remissão”

e “anistia”, contidos no art. 25 da Lei n. 6.489/2002, do Estado do Pará, que autoriza o Governador a conceder, por regulamento, remissão, anistia, transação, moratória e dação em pagamento de bem imóvel. Reputaram-se afrontados os princípios da separação de Poderes e da reserva absoluta de lei em sentido formal em matéria tributária de anistia e remissão, uma vez que o Poder Legislativo estaria conferindo, ao Chefe do Executivo, a prerrogativa de dispor, normativamente, sobre tema para o qual a Constituição impõe lei específica (art. 150, § 6º, da CF).

O art. 98 do Código Tributário Nacional explicita que o Tratado Internacional em matéria tributária tem força de lei especial e, por isso, prevalece sobre a lei ordinária que lhe é antecedente.

Quanto ao confronto entre um tratado internacional e uma lei federal que lhe é posterior e contrária, merece destaque a seguinte lição de Luiz Felipe Silveira Difini¹: “Com efeito, a jurisprudência vem distinguindo os tratados e convenções internacionais em *normativos e contratuais*. Normativos são os que traçam normas gerais, a ser incorporadas pelas legislações dos respectivos países; contratuais são os que criam direitos subjetivos em favor de pessoas determinadas. Só estes últimos (tratados contratuais) não podem ser alterados pela legislação superveniente, por gerar direitos subjetivos. Os tratados normativos, que têm por objeto a obrigação dos Estados de incorporar determinadas normas ao seu direito interno, podem ser modificados pela legislação interna superveniente”.

O tratado também se sobrepõe às leis municipais e estaduais, pois somente a União representa a soberania nacional perante outras nações (v. RE 229.097, j. 16-8-2007).

2.2.1. Os decretos

Quanto aos decretos, o Código Tributário Nacional é explícito em só admitir decretos regulamentares ou de execução (art. 99), critério que, aliás, confirma o enquadramento constitucional dos decretos (arts. 49, V, e 84, IV, da CF).

O decreto, espécie mais comum dos atos normativos, costuma ser definido como o ato administrativo de competência exclusiva do chefe do Poder Executivo (federal, estadual ou municipal) destinado a dar eficácia a situações gerais ou especiais previstas de forma explícita ou implícita na lei. Não tem força, portanto, para criar direitos ou extinguir obrigações, ou seja, no que for

além da lei, não obriga; no que for contra a lei, não prevalece.

Não há confundir o decreto regulamentar atualmente existente em nosso ordenamento jurídico com o antigo decreto-lei, previsto no art. 55 da Constituição Federal de 1967 (redação da EC n. 1/69). Pela norma revogada, o presidente da República, em caso de urgência ou interesse público relevante, podia expedir decreto-lei, que tinha força normativa primária e geral (a exemplo das leis), vigência a partir de sua publicação (sua rejeição gerava efeitos *ex nunc*) e aprovação tácita caso não fosse apreciado pelo Congresso Nacional em sessenta dias.

Excepcionalmente, a própria Constituição Federal admite que o Poder Executivo (normalmente via decreto), *nos limites da lei*, altere as alíquotas do imposto de importação, do imposto de exportação, do IPI e do IOF, dispensando inclusive a observância do princípio da anterioridade (arts. 150, § 1º, e 153, § 1º). São impostos com função extrafiscal (v. item 1.5), e as alterações podem exigir agilidade para garantir o equilíbrio da economia.

De acordo com o art. 177, § 4º, da Constituição Federal, a alíquota da CIDE (Contribuição sobre intervenção no domínio econômico) sobre derivados de petróleo, gás natural e álcool combustível (v. item 3.3.5) pode ser reduzida e restabelecida (mas não aumentada) por ato do Poder Executivo, observados os limites da Lei n. 10.336/2001.

2.2.2. As medidas provisórias em matéria tributária

Em casos de relevância e urgência, o presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional (art. 62 da CF).

Governador de Estado e prefeito não podem editar medida provisória, já que o instrumento caracteriza exceção (que deve ser interpretada restritivamente) ao princípio pelo qual legislar é atividade do Poder Legislativo. Nesse sentido, revendo posição anterior em sentido contrário, as lições de Michel Temer². Contra, admitindo que governadores e prefeitos editem medidas provisórias, desde que haja previsão na Constituição Estadual ou na Lei Orgânica do Município, Uadi Lammêgo Bulos³ e Alexandre de Moraes⁴.

Há precedentes do STF, dos anos de 1991 e 1993, relativos ao art. 27 da Constituição de Tocantins, que negaram liminar e validaram medida provisória editada pelo governador daquele Estado (ADIns 425 e 812).

É expressamente vedada a edição de medida provisória sobre matéria reservada à Lei Complementar, dentre outras.

As medidas provisórias vinham sendo utilizadas para disciplinar matérias tributárias não reservadas às leis complementares, com a anuência do Congresso Nacional e de muitos Tribunais; a Emenda Constitucional n. 32/2001 não afasta essas interpretações.

Antes da Emenda n. 32/2001, a análise do princípio da anterioridade (art. 150, III, *b*, da CF) tinha por base a data da primeira publicação da edição da medida provisória (RE 232.896, j. 2-8-1999), interpretação que deve subsistir em relação aos demais tributos mas que fica prejudicada quanto aos impostos.

De acordo com o § 2º da redação atual do art. 62 da Constituição, medida provisória que implique instituição ou majoração da espécie de tributo denominada *imposto* só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. Somente poderão ser instituídos ou majorados por medida provisória aqueles impostos que não dependam de lei complementar ou desde que as exigências da alínea *a* do inciso III do art. 146 da Constituição sejam satisfeitas por lei complementar anterior à medida provisória.

Quanto aos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da CF (impostos de função extrafiscal), bem como em relação ao imposto extraordinário (art. 154, II), não se aplica o princípio da anterioridade, e assim a medida provisória poderá ter incidência imediata.

Ao menos até a edição da Emenda n. 32/2001, o STF vinha admitindo a instituição de contribuição para a seguridade social sobre as fontes já previstas no art. 195 da Constituição Federal por simples lei ordinária e consequentemente por medida provisória.

A lei que institui a contribuição social com base no § 4º do art. 195 da Constituição (sobre outras fontes que não as expressamente previstas na Lei Maior) tem de ser de natureza complementar, conforme consta da parte final do parágrafo (que remete ao art. 154, I, da CF) e já foi decidido na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.103. Luciano Amaro⁵ e Paulo de Barros Carvalho⁶, fundamentados no art. 146, III, da Constituição, entendem exigível lei complementar para a instituição de qualquer contribuição social.

De qualquer forma, deve ser observada a anterioridade nonagesimal prevista no § 6º do art. 195 da Constituição (contagem a partir da publicação da medida provisória), circunstância que no caso concreto pode mostrar-se

incompatível com a urgência inerente às medidas provisórias.

Pela Emenda Constitucional n. 6/95, que alterou a redação do art. 246 da Constituição, foi vedada a utilização da medida provisória na regulamentação de artigo alterado por emenda constitucional promulgada a partir de 1995 (da EC n. 5/95 até a EC n. 32/2001). Os artigos que não tiveram sua redação alterada por emendas constitucionais e aqueles cujas alterações ocorreram antes de janeiro de 1995 ou após a promulgação da Emenda n. 32 podem ser regulamentados por medida provisória.

2.2.3. As normas complementares

A exemplo dos decretos, as normas complementares integram o conceito de legislação tributária e não podem extrapolar os limites da lei que explicitam.

São normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões singulares ou coletivas dos órgãos administrativos a que a lei atribua força normativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios celebrados entre os entes políticos.

Entendimento normativo é aquele que se aplica a todas as pessoas que estão em uma mesma situação, e não apenas às partes envolvidas em um procedimento administrativo individual. A normatividade tem por objetivo garantir que os agentes da Fazenda dispensem tratamento uniforme aos contribuintes.

O parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional estabelece que a observância, pelo contribuinte, de normas complementares isenta-o de sanções, inclusive de multa e juros moratórios.

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) O princípio da estrita legalidade tributária traz consigo:

- a) a necessidade de uma tipificação rigorosa, excluindo-se qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do conceito do fato ao conceito da norma.
- b) a exigência de que a norma jurídica tributária deva sempre ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte.

c) a permissibilidade da criação de alguns tributos por decreto, uma vez que a própria Constituição Federal assim previu.

d) a vedação de criação de tributos por Lei Complementar, porque tal princípio, segundo a Constituição Federal os prevê, são instituídos somente por Lei Ordinária. (Exame 115 — OAB/SP)

2) O aspecto material da hipótese de incidência é:

a) o elemento que determina o sujeito ativo e passivo da obrigação tributária.

b) a situação descrita em lei como necessária e suficiente para fazer surgir a obrigação tributária.

c) o elemento valorativo do fato gerador.

d) o elemento que possibilita a determinação da base de cálculo e da alíquota aplicável. (Exame 116 — OAB/SP)

3) O aumento, por Medida Provisória, de alíquota de contribuição social,

a) é inconstitucional porque a matéria é reservada a lei complementar.

b) produz efeitos imediatos.

c) produz efeitos no exercício seguinte, independentemente da sua conversão em lei.

d) está sujeito à anterioridade nonagesimal. (Exame 122 — OAB/SP)

4) Mediante lei ordinária, a União poderá instituir

a) Imposto sobre operações relativas à circulação de ouro, definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, na operação de origem, desde que sua alíquota não ultrapasse um por cento.

b) Impostos extraordinários, compreendidos na competência tributária dos Estados ou dos Municípios, na iminência de guerra externa.

c) Empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

d) Imposto sobre doações de bens móveis, quando o doador e donatário tiverem domicílio no exterior. (Exame 120 — OAB/SP)

5) Não é matéria reservada à lei complementar a

a) instituição de empréstimos compulsórios.

b) definição de fato gerador e base de cálculo de impostos, discriminados na Constituição.

c) criação de impostos não previstos na Constituição.

d) instituição de contribuição de melhoria. (Exame 121 — OAB/SP)

Gabarito: 1) a; 2) b; 3) d; 4) b; 5) d.

2.3. PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE

CONTRIBUTIVA (ART. 150, II, DA CF)

De acordo com o *princípio da igualdade*, é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes de situação equivalente. Qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou da função exercida pelo contribuinte fica proibida.

O princípio da igualdade é complementado pelos princípios da *personalização* e da *capacidade contributiva*, previstos no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

Pelo princípio da personalização e da capacidade contributiva, sempre que possível os impostos devem ter caráter pessoal, sendo graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

A fim de dar eficácia a esse princípio, faculta-se à Administração Tributária, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, identificar os rendimentos do contribuinte, seu patrimônio e suas atividades econômicas.

Quanto à quebra do sigilo bancário diretamente por autoridades fiscais, nos termos da Lei Complementar n. 105/2001, observar o Capítulo 13 deste livro.

As alíquotas diferenciadas do imposto de renda representam uma das formas de efetivar os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pois distribuem de forma proporcional os ônus de prover as necessidades da coletividade. Da mesma forma a isenção (forma de extrafiscalidade) para contribuintes com menor capacidade econômica ou para microempresas.

2.4. PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE (ARTS. 145, § 1º, 150, II, 153, § 4º, E 182, § 4º, II, TODOS DA CF)

Extensão do princípio da capacidade contributiva, o *princípio da progressividade* permite que as alíquotas sejam graduadas de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Exemplo é a alíquota progressiva do imposto de renda.

Até a edição da Emenda Constitucional n. 29, de 13 de setembro de 2000, prevalecia a determinação de que as únicas hipóteses de progressividade permitidas quanto ao IPTU e ao ITR são aquelas previstas no art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal (IPTU progressivo no tempo em relação ao proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que exige observância do plano diretor do respectivo Município quanto ao conceito da função social da propriedade) e no art. 153, § 4º, da mesma

Constituição (ITR mais elevado para as propriedades improdutivas).

Nesse sentido a Súmula 668 do STF, do seguinte teor: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

A Emenda Constitucional n. 29/2000, regulamentada pela Lei Complementar n. 141/2012, ampliou os recursos que os entes públicos devem vincular às ações e serviços de saúde. E, a fim de compensar os Municípios e o Distrito Federal, autorizou o IPTU progressivo em razão do valor do imóvel (sem prejuízo da progressividade no tempo em relação ao imóvel urbano que não esteja sendo adequadamente aproveitado — art. 182, § 4º, II, da CF).

A Emenda n. 29 também autoriza o IPTU a contar com alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e o uso do imóvel.

A instituição do IPTU progressivo e/ou das alíquotas diferenciadas depende de lei local. No Município de São Paulo, de acordo com o art. 40, § 3º, I, da sua Lei Orgânica, a aprovação de matéria tributária depende do voto favorável da maioria absoluta dos vereadores (voto favorável de mais da metade de todos os vereadores que compõem a Câmara Municipal); a matéria está disciplinada pela Lei municipal n. 13.250/2001.

Discute-se, ademais, a constitucionalidade desse dispositivo da Emenda n. 29/2000, sob o argumento de que a progressividade de um imposto real (como é o caso do IPTU), em razão do valor do imóvel, fere o princípio da capacidade contributiva. Para os que apontam a inconstitucionalidade, o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF) é cláusula pétrea (matéria que não pode ser abolida por emenda constitucional, nos termos do § 4º do art. 60 da CF), só admitindo a progressividade quanto aos impostos que efetivamente refletem a capacidade econômica do contribuinte.

Em sentido contrário, Ruy Barbosa Nogueira leciona que a distinção entre impostos pessoais e reais “não se baseia em critério jurídico. Já vimos que o crédito de imposto se funda sempre numa *obrigação pessoal*, pois a lei, ao tributar, sempre obriga um determinado sujeito vinculado ao fato gerador, que se chama contribuinte ou responsável. A pessoa do contribuinte pode ser designada diretamente (exemplo no imposto de renda) mas o que é tributado é o rendimento; ou de uma maneira indireta quando a lei tributa a prática de atos pela pessoa (exemplo no ICMS), ou ainda se refira ao indivíduo por ele ser o proprietário ou o possuidor de determinados bens (impostos predial e

territorial).

Em qualquer caso, sempre o Estado toma como contribuinte a pessoa que é responsável pela situação tipificada ou titular de direitos e obrigações e ela responderá pelo imposto não só com o bem que tenha sido alcançado, mas com toda sua fortuna (a pessoa física com todos os seus bens, a pessoa jurídica, também com todos os seus bens, tudo dentro do alcance do instituto da responsabilidade fiscal). Compare o art. 184 do CTN”⁷.

Há que observar, ainda, que o § 1º do art. 145 da Constituição Federal traz duas regras autônomas. A primeira é a da personalização do tributo. A segunda é a da capacidade contributiva.

Ao julgar o Recurso Extraordinário n. 423.768, em 1º de dezembro de 2010, o STF reconheceu a constitucionalidade de lei municipal que estabeleceu a progressividade com base no valor ou na destinação do imóvel.

A Súmula 45 do 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo veda a fixação de alíquotas progressivas para o ITBI (item 15.2), posição respaldada pela Súmula 656 do STF, do seguinte teor: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis — ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Há *regressividade* quando as alíquotas dos impostos indiretos (aqueles cujo tributo está embutido no preço e é repassado ao consumidor final) são fixadas sem observância da essencialidade dos produtos, ou seja, sem observância da seletividade (que é obrigatória para o IPI mas facultativa para o ICMS). A regressividade se dá em razão de uma alíquota única onerar pessoas com capacidade contributiva diversa, circunstância que torna a carga tributária (única para pobres e ricos) menos significativa para os que possuem renda maior.

2.5. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO (TAMBÉM DENOMINADO “PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE RAZOÁVEL” — ART. 150, IV, DA CF)

Significa que é vedado à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco, já que tal circunstância nega vigência ao direito de propriedade garantido pelo art. 5º, XXII, da Constituição Federal.

O caráter confiscatório do tributo é analisado pelo Judiciário no caso concreto, devendo considerar a carga tributária decorrente da totalidade dos tributos.

Entende-se como confiscatório o tributo que consome grande parte da propriedade ou inviabiliza o exercício da atividade lícita. Nesse sentido decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar a medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010.

Há precedente do Supremo Tribunal Federal no sentido de que também as multas fiscais estão sujeitas ao princípio que veda o confisco (ADIn-MC 1.075, na qual se questionava o art. 3º da Lei n. 8.846/94, revogado pela Lei n. 9.532/97, e que estabelecia multa de 300%). As taxas devem observar uma razoável equivalência entre aquilo que é oferecido e o valor cobrado (ADIn/STF — MCRO 2551).

2.6. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE (ART. 150, III, “B”, DA CF)

A Lei Maior veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, *b*). Na Constituição anterior, com redação diversa, o art. 153, § 29, explicitava o mesmo princípio, que, diante da Emenda Constitucional n. 42/2003, passaremos a denominar *anterioridade comum*.

Conforme leciona Roque Carrazza⁸, “o princípio da anterioridade exige, evidentemente, que a lei que cria ou aumenta um tributo só venha a incidir sobre fatos ocorridos no exercício subsecutivo ao de sua entrada em vigor”.

A Emenda Constitucional n. 42 aumentou a proteção, pois inseriu a alínea *c* ao art. 150, III, da Constituição Federal, estabelecendo que, sem prejuízo da anterioridade comum (tradicional, do exercício financeiro), muitos tributos não podem ser cobrados antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (em regra essa nova anterioridade, cumulativamente, incide em dupla com a anterioridade do exercício financeiro, conforme leciona Alexandre Rosato da Silva Ávila⁹).

Essa nova anterioridade nonagesimal não se aplica ao empréstimo compulsório criado para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência, ao Imposto de Renda, aos Impostos de Importação e Exportação, ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores

mobiliários (IOF), ao Imposto Extraordinário que pode ser criado em caso de guerra externa e à fixação da base de cálculo do IPTU e do IPVA.

A anterioridade comum, ou do exercício financeiro, que já estava prevista desde a redação originária da Constituição de 1988, não se aplica ao empréstimo extraordinário criado para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência, aos Impostos de Importação e Exportação, ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) e ao Imposto Extraordinário que pode ser criado em caso de guerra externa.

O IPI, portanto, não está sujeito à anterioridade comum, porém deve respeitar a anterioridade nonagesimal (nessa hipótese a nova anterioridade de 90 dias não incide em dupla).

Já o imposto de renda e a fixação das bases de cálculo do IPVA e do IPTU não estão sujeitos à anterioridade nonagesimal, porém, a exemplo da maioria dos tributos, estão sujeitos à anterioridade comum.

A anterioridade nonagesimal começa a ser contada da data em que foi publicada a lei que instituiu ou aumentou o tributo e não do exercício financeiro seguinte.

Exemplo: caso a alíquota do ICMS sobre uma mercadoria seja aumentada por lei publicada em 31 de outubro de 2011, em respeito à anterioridade noventária a cobrança somente poderá recair sobre fatos geradores ocorridos a partir de 30 de janeiro de 2012. Antes da Emenda Constitucional n. 42/2003, a nova alíquota incidiria sobre fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012.

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu que a garantia individual estabelecida pelo princípio da anterioridade é cláusula pétrea, ou seja, não pode ser abolida ou substancialmente alterada por emenda à Constituição (ADIn 939-7/DF).

No Brasil há coincidência entre o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro) e o ano fiscal (exercício financeiro). Nos Estados Unidos o ano fiscal vai de 1º de julho a 30 de junho.

Não se confunde o *princípio da anterioridade* com o *princípio da anualidade*, em que pese a corrente utilização de tais denominações como sinônimas por autores do porte de Ruy Barbosa Nogueira¹⁰ e mesmo pelo Supremo Tribunal Federal.

Pelo princípio da anualidade tributária, que não mais existe no direito brasileiro, a cobrança dos tributos dependia de autorização orçamentária anual do Poder Legislativo.

Alguns tributos não precisam, necessariamente, obedecer ao princípio da anterioridade do exercício financeiro. São eles: os previstos no § 1º do art. 150 da Constituição Federal (imposto de importação sobre produtos estrangeiros; imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; imposto sobre produtos industrializados; imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, os relativos a títulos e valores mobiliários e o imposto extraordinário lançado por motivo de guerra externa — art. 154, II, da CF); os empréstimos compulsórios na hipótese do art. 148, I, da Constituição; e as contribuições sociais que financiam a Seguridade Social (art. 195, I, II e III, da CF).

A alíquota da CIDE sobre derivados de petróleo, gás natural e álcool combustível também pode ser reduzida e restabelecida (mas não aumentada) por ato do Poder Executivo sem observância do princípio da anterioridade do exercício financeiro (art. 177, § 4º, I, *b*, da CF). Prevalece na doutrina que mesmo o restabelecimento do valor está sujeito à anterioridade nonagesimal, já que não há exclusão expressa da incidência de tal proteção.

As contribuições sociais relativas à seguridade social, desde o texto inaugural da Constituição da República, só podem ser exigidas após noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado (art. 195, § 6º, da CF), mas não estão sujeitas à anterioridade do exercício financeiro (a anterioridade de 90 dias nesse caso incide isoladamente). É a denominada anterioridade noventária ou nonagesimal (cf. RE 232.896-PA, j. 2-8-1999), que, diante do art. 150, III, *c*, da CF (EC n. 42/2003), também passou a incidir sobre as demais contribuições sociais de natureza tributária.

Caso admitida a instituição de contribuição social por medida provisória, o prazo de noventa dias será contado da primeira publicação da norma, e não da sua eventual reedição ou conversão em lei, conforme o Recurso Extraordinário n. 232.896. No mesmo sentido:

“Recurso extraordinário. 2. *Contribuição social* sobre o lucro. Lei n. 7.856, de 25-10-1989, art. 2º. Elevação da alíquota de 8% para 10%. 3. O prazo de *noventa dias* previsto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, flui, no caso, a partir da data da *Medida Provisória* n. 86, de 25-9-1989, convertida na Lei n. 7.856, de 25-10-1989. 4. Legitimidade da aplicação da

nova alíquota, no exercício de 1990, sobre o lucro apurado a 31 de dezembro de 1989. 5. Orientação firmada pelo Plenário do STF, no julgamento dos Recursos Extraordinários n. 197.790-3 e 181.664-3. 6. Recurso extraordinário conhecido e provido” (STF, 2ª Turma, RE 175.221-RS, Rel. Juiz Néri da Silveira. Recte.: União Federal; Recdo.: M. C. S/A — *Juiz*, Saraiva, n. 17).

Assim, caso ocorra o aumento de uma contribuição para a Seguridade Social por lei ou medida provisória publicada em 31 de março de 2005, a exigência majorada somente incidirá sobre fatos geradores ocorridos a partir de junho de 2005 (não está sujeita à anterioridade comum).

Há que observar, porém, a Súmula 669 do STF, pela qual “Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”.

Nos termos do § 2º do art. 62 da Constituição (redação da EC n. 32/2001), medida provisória que implique instituição ou majoração da espécie de tributo denominado imposto só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte, e ainda assim se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. As exigências de prévia conversão da medida provisória em lei e da observância do princípio da anterioridade comum não atingem os impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV (IPI) e V, e 154, II. O IPI, contudo, embora não esteja sujeito à anterioridade comum, está sujeito à anterioridade nonagesimal do art. 150, III, c, da Constituição Federal.

TABELA DE ESTUDOS SOBRE A ANTERIORIDADE DO EXERCÍCIO FINANCEIRO (ART. 150, III, “B”, DA CF), ANTERIORIDADE DE 90 DIAS (ART. 150, III, “C”, DA CF) E ANTERIORIDADE NONAGESIMAL DO ART. 195, § 6º, DA CF

TRIBUTOS NÃO SUJEITOS À ANTERIORIDADE COMUM	TRIBUTOS NÃO SUJEITOS À ANTERIORIDADE NONAGESIMAL
Art. 150, III, <i>b</i> , da CF	Art. 150, III, <i>c</i> , da CF
Empréstimo compulsório instituído para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (art. 148, I, da CF).	Empréstimo compulsório instituído para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (art. 148, I, da CF).
Já o empréstimo compulsório previsto no inciso II do art. 148 da CF, que pode ser instituído no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, está sujeito à anterioridade comum.	Já o empréstimo compulsório previsto no inciso II do art. 148 da CF, que pode ser instituído no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, está sujeito também à anterioridade nonagesimal.
Imposto de Importação	Imposto de Importação
Imposto de Exportação	Imposto de Exportação
IOF — Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários	IOF — Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários

TRIBUTOS NÃO SUJEITOS À ANTERIORIDADE COMUM	TRIBUTOS NÃO SUJEITOS À ANTERIORIDADE NONAGESIMAL
Imposto Extraordinário	Imposto Extraordinário
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que está sujeito apenas à anterioridade nonagesimal.	
Contribuição para a seguridade social, que está sujeita apenas à anterioridade nonagesimal — art. 195, § 6º, da CF.	
CIDE, exclusivamente no caso de restabelecimento da alíquota antes reduzida sobre derivados de petróleo, gás natural e álcool combustível (art. 177, § 4º, I, <i>b</i> , da CF). Em caso de aumento, há que observar a anterioridade.	Base de cálculo do IPVA, que está sujeita apenas à anterioridade comum.
ICMS, exclusivamente no caso de restabelecimento da alíquota antes reduzida naquelas hipóteses em que a lei estabelecer que o imposto incidirá uma única vez sobre lubrificantes e combustíveis (art. 155, §§ 2º, XII, <i>h</i> , e 4º, IV, <i>c</i> , da CF). Em caso de aumento, há que observar a anterioridade.	Base de cálculo do IPTU, que está sujeita apenas à anterioridade comum.
	Imposto de Renda, que está sujeito apenas à anterioridade comum.

As exceções ao princípio da anterioridade só podem ser previstas por norma constitucional, não se admitindo lei complementar para tanto.

O Supremo Tribunal Federal, antes da Constituição Federal de 1988,

firmou entendimento no sentido de que a revogação da isenção tem eficácia imediata, conforme demonstrado pela Súmula 615. Ou seja, ocorrendo a revogação, o tributo pode ser imediatamente cobrado, não estando por isso violado o princípio da anterioridade (art. 150, III, *b*, da CF). O tributo já estava instituído.

Parte da doutrina, que entendemos correta, sustenta que a exigência de qualquer tributo tão logo é revogada a isenção ofende o princípio da segurança das relações jurídicas, devendo ser observada a anterioridade comum e também a anterioridade nonagesimal (salvo em relação aos tributos cuja própria instituição não se sujeita a tais garantias).

Quanto ao imposto sobre o patrimônio (IPTU, IPVA, ITR etc.) e a renda, há regra expressa no sentido de que a revogação de isenção deve observância ao princípio da anterioridade (art. 104, III, do CTN). Observe-se, porém, que a regra do CTN somente não abrangeu de forma expressa outros tributos porque, à época da elaboração do Código Tributário Nacional (outubro de 1966), o princípio constitucional da anterioridade somente protegia os dois impostos referidos (art. 2º, II, da EC n. 18, de 6-12-1965).

As isenções estão sujeitas à interpretação literal prevista no art. 111 do Código Tributário Nacional.

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) Medida Provisória editada em 10-4-2003 aumentou as alíquotas do Imposto de Renda, mantendo inalteradas as faixas de rendimento sobre as quais se dá a incidência do imposto. A majoração de alíquotas promovida pela Medida Provisória:

- a) produzirá efeitos em 90 dias a contar de sua publicação, em obediência ao princípio da anterioridade mitigada.
- b) é inconstitucional, por tratar-se de matéria reservada a lei complementar.
- c) é inconstitucional, por ser a matéria tributária vedada às Medidas Provisórias.
- d) produzirá efeitos a partir de 2004 se for convertida em lei até o término de 2003. (Exame 120 — OAB/SP)

2) O princípio da anterioridade, segundo o qual é vedado o aumento da carga tributária no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei majorativa, aplica-se:

- a) a todos os tributos, inclusive contribuições sociais.

- b) às taxas e impostos, ressalvadas apenas as exceções constitucionalmente previstas.
- c) apenas às taxas.
- d) apenas aos impostos. (Exame 115 — OAB/SP)

3) Não pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o instituiu o imposto:

- a) sobre produtos industrializados (IPI).
- b) sobre importação de produtos estrangeiros (II).
- c) sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).
- d) sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR). (Exame 110 — OAB/SP)

4) É vedado

- a) à União cobrar o Imposto sobre Produtos Industrializados antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.
- b) aos Estados, cobrar o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que modificar sua base de cálculo.
- c) à União, cobrar o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.
- d) aos Municípios, cobrar o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que modificar sua base de cálculo. (Exame 123 — OAB/SP)

5) No que se refere aos princípios gerais de tributação e às chamadas limitações do poder de tributar previstas na Constituição Federal, é correto afirmar que

- a) a União, dentro de sua competência tributária residual, pode instituir impostos não previstos na Constituição Federal e utilizá-los com efeito de confisco.
- b) o princípio da irretroatividade veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, mas tal vedação não se aplica ao empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; imposto de importação; imposto de exportação; imposto sobre produtos industrializados — IPI; imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários — IOF; e imposto extraordinário na iminência ou no caso de guerra externa.
- c) pelo princípio da capacidade contributiva é vedada a adoção de alíquotas progressivas nos impostos de competência da União.
- d) o chamado princípio da igualdade ou da isonomia veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (Exame 129 — OAB/SP)

Gabarito: 1) d; 2) b; 3) d; 4) a; 5) d.

2.7. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DOS TRIBUTOS (ART. 150, III, “A”, DA CF)

Os fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado os tributos (estabelecida a hipótese de incidência ou a alíquota maior) não acarretam obrigações. A lei nova não se aplica aos fatos geradores já consumados (art. 105 do CTN).

Pode ocorrer, no entanto, que o fato gerador se tenha iniciado mas não esteja consumado antes do decurso de determinado espaço de tempo, se aceita a teoria do fato gerador periódico. Consoante ensina Luciano Amaro¹¹: “É tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, à vista de fatos (ingressos financeiros, despesas etc.) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador”.

Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas devem observância à lei da qual decorrem, mas, salvo disposição em contrário, entram em vigor na data de sua publicação (art. 103, I, do CTN).

A lei que a autoridade administrativa deve utilizar para fazer o lançamento é aquela vigente na data do fato gerador, observando-se quanto à apuração e fiscalização o § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (aplica-se de imediato a norma posterior ao fato gerador e que institui novos processos de apuração ou fiscalização).

Ao apreciar a Medida Cautelar n. 6.257, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a possibilidade de a administração tributária utilizar retroativamente (a partir da Lei n. 9.311/96) informações decorrentes do cruzamento de dados da CPMF, para fins de constituição do crédito tributário (cf. prevê a Lei n. 10.174/2001).

O lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o valor devido, identificar o sujeito passivo e, se for o caso, aplicar a penalidade cabível (art. 142 do CTN).

O *princípio da irretroatividade* é uma limitação à cobrança de tributos. Portanto, as leis interpretativas, as leis que deixem de estabelecer um fato que não esteja definitivamente julgado como infração, aquelas que diminuem a penalidade prevista por ocasião da infração e sobretudo as que concedem remissão (perdão total ou parcial de uma dívida) ou isenção podem ser retroativas (art. 106 do CTN).

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) Pode ser aplicada retroativamente a lei tributária que:

- a) institua ou aumente tributo.
- b) extinga tributo.
- c) deixe de definir determinado ato como infração, ainda que já definitivamente julgado.
- d) seja expressamente interpretativa. (Exame 111 — OAB/SP)

2) A lei tributária é aplicada a fato anterior à sua vigência quando:

- a) extingue tributo.
- b) reduz a alíquota do tributo.
- c) deixa de definir como infração ato não definitivamente julgado.
- d) institui substituição tributária. (Exame 121 — OAB/SP)

3) Tem efeito retroativo, aplicando-se a ato ou fato pretérito, a lei tributária que:

- a) comine penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.
- b) disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário.
- c) estabeleça hipóteses de redução de alíquota ou de base de cálculo.
- d) defina fato gerador da obrigação tributária. (Exame OAB/RJ — agosto/2003)

4) Lei nova que extinga determinada infração tributária:

- a) poderá retroagir, quando os atos não tenham sido definitivamente julgados.
- b) produzirá efeitos apenas para o futuro.
- c) em hipótese alguma retroagirá.
- d) retroagirá a todos os casos ocorridos na vigência da lei revogada. (Exame 120 — OAB/SP)

Gabarito: 1) d; 2) c; 3) a; 4) a.

2.8. PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO DE PESSOAS OU BENS (ART. 150, V, DA CF E ART. 9º, III, DO

CTN)

O princípio não impede a cobrança de impostos sobre a circulação de mercadorias em operações interestaduais ou intermunicipais, expressamente prevista na própria Lei Maior, nem afasta a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público ou seus concessionários (exigência autorizada pelo próprio inciso V do art. 150 da CF).

O que se quer vedar é o tributo que tenha como hipótese de incidência o tráfego intermunicipal ou interestadual de pessoas ou bens, o ir e vir dentro do território nacional.

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) A Constituição Federal proíbe que seja estabelecida limitação ao tráfego de pessoas ou mercadorias por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. Aplica-se essa vedação:

- a) aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.
- b) à União, aos Estados e aos Municípios.
- c) à União, aos Estados e ao Distrito Federal.
- d) à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. (Exame 110 — OAB/SP)

Gabarito: 1) *d*.

2.9. PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA (ART. 150, VI, “A”, DA CF E ARTS. 9º, 11 E S. DO CTN)

A imunidade é uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Vale dizer: a Constituição impede que a lei de tributação inclua certos fatos na hipótese de incidência de impostos. Só há imunidade, em regra, quanto aos impostos. Excepcionalmente, porém, no art. 5º, XXXIV, da Constituição Federal, está prevista a imunidade de taxas em relação ao direito de petição. No art. 149, § 2º, I, há imunidade da CIDE em relação às receitas

decorrentes de exportação, enquanto no art. 85 do ADCT há imunidades quanto à extinta CPMF.

Na isenção, ao contrário, é a lei infraconstitucional que retira algumas ocorrências da hipótese de incidência (p. ex., estabelecendo que determinados produtos não pagam imposto de importação, quando a regra geral prevê o imposto de importação sobre produtos que entram no território nacional). A isenção é denominada *hipótese de não incidência legalmente qualificada*.

A não incidência pura, por sua vez, decorre da imprevisibilidade do fato na hipótese de incidência, podendo ser expressa (mera explicitação do legislador) ou tácita.

Pelo *princípio da imunidade recíproca* (art. 150, VI, *a*), é vedado à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, bem como sobre as autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público (são as chamadas pessoas jurídicas de direito público, e a extensão quanto às autarquias e fundações, naquilo que está vinculado a suas atividades essenciais, está prevista no § 2º do art. 150 da CF).

A imunidade não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados. Tal imunidade seria contrária ao princípio da liberdade de iniciativa (art. 150, § 3º, da CF).

Não estão imunes as atividades prestadas pela pessoa jurídica de direito público em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Em regra, basta haver a exigência da contraprestação para que a atividade seja considerada de natureza econômica e exclua a imunidade.

As empresas públicas e as sociedades de economia mista que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias. Por isso não podem gozar de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado (art. 173, § 2º, da CF).

Quanto aos serviços públicos concedidos (contrato bilateral pelo qual um particular se obriga a prestar determinado serviço público, por sua conta e risco, mediante o recebimento de uma tarifa paga pelo usuário), há que observar a disciplina do art. 13 do Código Tributário Nacional, ou seja, em regra a imunidade não beneficia os concessionários de serviços públicos, da mesma forma que não beneficia as empresas públicas e as sociedades de

economia mista (§ 2º do art. 173 da CF). Exceção é o benefício concedido por lei do poder concedente com base no interesse comum, desde que observado o § 6º do art. 150 da Constituição Federal.

A imunidade prevista na alínea *a* do inciso VI do art. 150 da Constituição (patrimônio) não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel que permanece registrado em nome de pessoa jurídica de direito público.

O imóvel prometido a venda, ao menos como expressão econômica, sai do patrimônio do vendedor e passa a integrar o patrimônio do comprador.

2.9.1. Imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, da CF)

A imunidade protege o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais do templo. Assim, não pode incidir imposto (a imunidade não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias nem o pagamento de taxas, contribuições de melhoria e outros tributos) sobre o imóvel que sirva para a realização de atividade religiosa (igreja, casa paroquial, convento etc.), sobre as rendas decorrentes das contribuições dos fiéis e sobre os serviços prestados pela entidade.

Prevalece o entendimento segundo o qual a renda dos imóveis locados, desde que utilizada para a realização das finalidades essenciais da entidade religiosa, também está protegida pela imunidade.

Nesse sentido a Súmula 724 do STF, do seguinte teor:

“Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.

Cemitério religioso, ou seja, caracterizado como uma extensão do templo, desfruta da imunidade (RE 578.562, j. 21-5-2008). Cemitério laico e comercial não desfruta do benefício (RE 544.815, j. 21-5-2008).

Nenhum dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) pode cobrar ou instituir impostos sobre os templos.

2.9.2. Imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais de trabalhadores (inclusive as centrais sindicais) e das

instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos, observados os requisitos previstos em lei (art. 150, VI, “c”, da CF)

A norma é de eficácia limitada, dependendo o benefício da observância das regras prescritas em lei (art. 150, VI, c, da CF).

A imunidade protege o patrimônio, a renda e os serviços, desde que relacionados com as finalidades essenciais dos entes explicitados, mas, como visto, não é absoluta.

Em relação às entidades educacionais e assistenciais, há que esclarecer que não ter finalidades lucrativas não significa que a entrada de recursos deva ser limitada aos custos, pois as entidades podem e devem obter recursos destinados a seu desenvolvimento. O que não pode ocorrer é a distribuição do patrimônio ou dos lucros, cujo destino é o investimento na própria instituição (LC n. 104/2001).

O art. 14 do Código Tributário Nacional traça linhas básicas do conceito “não ter finalidade lucrativa”, demonstrando que a regra constitucional é de eficácia contida (restringível). Ou seja, é possível a exigência de requerimento do interessado à autoridade administrativa, que reconhecerá ou não a imunidade (julgamento objetivo, e que admite discussão judicial).

A imunidade protege inclusive os imóveis de propriedade da entidade de assistência social e que são locados a terceiros, conforme consta da Súmula 724 do STF, do seguinte teor:

“Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.

Inicialmente o STF adotou a interpretação de que “a entidade assistencial não estava imune à incidência do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades” (RE 191.167-4-SP e RT, 774/176). Contudo, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 210.251, o Pleno do tribunal decidiu que a imunidade abrange também o ICMS sobre a venda de bens produzidos pela entidade filantrópica, desde que o lucro seja destinado ao desenvolvimento das suas finalidades.

Ao julgar o Agravo de Instrumento no Agravo Regimental n. 535.922-3, julgado em 30 de setembro de 2008, a 2ª Turma do STF concluiu que há imunidade de ICMS quando a entidade adquire bem que passará a integrar o seu patrimônio.

As limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser reguladas por lei complementar, conforme determina o art. 146, II, da Carta Magna. Por isso, as disposições previstas no art. 12 da Lei ordinária n. 9.532/97 e as medidas provisórias que disciplinam a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social padecem de inconstitucionalidade.

2.9.3. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”, da CF)

Embora atinja somente os impostos, a imunidade deve ser compreendida no sentido finalístico, abrangendo inclusive os meios indispensáveis à produção dos objetos imunes, tais como os equipamentos destinados a sua produção (a imunidade inclui, p. ex., o imposto de importação sobre máquinas destinadas à impressão dos jornais). Há entendimentos contrários, limitando a imunidade.

A imunidade é objetiva, e por isso não inclui a empresa jornalística, a empresa editorial, o autor, o livreiro etc., que, em razão dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, deverão pagar impostos sobre o rendimento que obtiverem com o livro, com o jornal etc.

Visa a imunidade baratear a produção das obras, e não enriquecer seus produtores, atingindo o IPI e o imposto de importação sobre o papel-imprensa, além do ICMS sobre o jornal e o livro impresso. Outros impostos e contribuições, tais como o PIS, a Cofins, o IR, as contribuições sociais e o IOF, incidem sobre as empresas jornalísticas.

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que a imunidade alcança inclusive os periódicos que apenas fornecem informações genéricas de utilidade pública, mesmo aqueles que, sem caráter noticioso ou filosófico, veiculam publicidade paga (a exemplo das listas telefônicas) e dos álbuns de figurinha — RE 101.441-5 e RE 221.239-6).

Desde que não se descaracterizem, ou seja, desde que não sirvam apenas como veículos para a entrega de mercadorias, os livros, jornais e periódicos gozam de imunidade, independentemente de seu conteúdo.

Há quem defenda, observado o aspecto teleológico da regra, que a imunidade deve abranger outros veículos de ideia que não o papel, como, por

exemplo, os disquetes, CDs e fitas de vídeo de conteúdo didático, corrente que me parece a mais acertada. No fechamento desta edição a questão era objeto do Recurso Extraordinário n. 595.676, processado sob o rito da repercussão geral.

Reconhecendo a imunidade: Embargos Infringentes n. 28.579-5-SP, 8ª Câmara de Direito Público, Rel. Paulo Travain, julgado em 1º de setembro de 1999, m. v., *Juris*, Saraiva, n. 21.

Contra a imunidade: Recurso Extraordinário n. 267.690-SP, 1ª Turma do STF, j. 25 de abril de 2000, v. u. e decisão monocrática proferida em 4 de fevereiro de 2010, pendente de embargos de declaração quando do fechamento desta edição, proferida no Recurso Extraordinário n. 330.817.

Apenas os materiais relacionados ao papel estão abrangidos pela imunidade, excluindo, assim, qualquer imunidade sobre a tinta (RE 300.701).

Nesse sentido, a Súmula 657 do STF, do seguinte teor: “A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”.

A imunidade quanto aos impostos não exclui obrigações acessórias (§ 1º do art. 9º do CTN), como prestar informações ao Fisco, descontar como fonte os impostos devidos por terceiros e repassá-los aos cofres públicos. Também não dispensa o pagamento das contribuições sociais e de outros tributos.

2.9.4. Outras imunidades

Outras imunidades explicitadas na Constituição Federal são as do art. 153, § 3º, III (os produtos industrializados destinados ao exterior não pagam IPI) e § 4º (o ITR não incide sobre pequenas propriedades rurais — art. 2º da Lei n. 9.393/96 — quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel, já não se exige que a exploração se dê diretamente pelo empresário ou com sua família, exigência que ao final restringia a criação de empregos), e do art. 155, X, *a*, *b*, *c* e *d* (o ICMS não incide sobre: 1) operações que destinem bens ou serviços ao exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; 2) operações que destinem a outros Estados energia elétrica. Sobre combustíveis pode incidir o imposto, desde que apenas uma vez, na forma da lei complementar prevista no art. 155, § 2º, XII, *h*, da Constituição Federal; 3) ouro, definido por lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; 4) nas prestações de serviço de comunicação de rádio e televisão de recepção livre e gratuita; 5) art. 155, § 2º,

XI, da Constituição Federal) (o valor do IPI não integra a base de cálculo do ICMS, desde que se trate de operação na qual incidam os dois impostos, o destinatário da mercadoria seja contribuinte do ICMS e a mercadoria seja destinada à comercialização ou industrialização). De acordo com o art. 156, § 2º, I, o ITBI não incide sobre transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens e direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. O art. 184, § 5º, estabelece que operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária não estão sujeitas a impostos federais, estaduais ou municipais; e o art. 195, § 7º, da Constituição Federal dispensa as entidades beneficentes de assistência social que preenchem os requisitos previstos em lei de recolher a contribuição patronal para a seguridade social.

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) A imunidade estabelecida no art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal, que veda a tributação recíproca entre União, Estados e Municípios, abrange:

- a) apenas os respectivos órgãos da Administração Direta.
- b) apenas os respectivos órgãos da Administração Direta e as autarquias.
- c) apenas os respectivos órgãos da Administração Direta, as autarquias e as fundações públicas.
- d) toda a Administração Direta e Indireta de cada ente federativo. (Exame 111 — OAB/SP)

2) A Imunidade relativa ao Imposto Territorial Rural abrange:

- a) todas as glebas, quando o proprietário só tem um imóvel.
- b) algumas glebas improdutivas.
- c) todas as glebas em que o proprietário trabalhe com a família.
- d) pequenas glebas que o proprietário explore só ou com sua família e não tenha outro imóvel. (Exame 114 — OAB/SP)

3) Entidade beneficente de assistência social, sem fins lucrativos e que preencha os requisitos para fruição de imunidade tributária, está sujeita, em princípio,

- a) às taxas, à contribuição de melhoria e à contribuição de seguridade social.

- b) aos impostos sobre o patrimônio, às taxas e à contribuição de seguridade social.
- c) às taxas e à contribuição de melhoria.
- d) às taxas e à contribuição de seguridade social. (Exame 118 — OAB/SP e OAB/RJ — agosto/2002)

4) O princípio da imunidade recíproca:

- a) existe para preservar o princípio federativo, prevenindo atritos entre as entidades políticas, decorrentes de relações jurídicas de natureza tributária.
- b) aplica-se apenas a impostos, dispensando a entidade imune das obrigações acessórias.
- c) aplica-se aos tributos das entidades políticas componentes da Federação Brasileira, bem como em relação à renda, ao patrimônio ou serviços das autarquias e das fundações mantidas pelo Poder Público.
- d) impede a tributação, através de impostos, de rendas, patrimônios ou serviços das entidades políticas, bem como de suas autarquias e fundações, sendo que, em relação a estas últimas, desde que direta e exclusivamente vinculados às suas finalidades essenciais. (Exame 112 — OAB/SP)

5) Tratando-se de imunidade tributária, é correto afirmar que:

- a) não se aplica às taxas e contribuições sociais.
- b) pode ser instituída por intermédio de lei complementar.
- c) é norma constitucional que colabora no desenho das competências impositivas.
- d) é extensiva aos partidos políticos, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados ou não a suas finalidades essenciais. (Exame 119 — OAB/SP)

6) Empresa sujeita a imunidade tributária está desobrigada de adimplir ou cumprir:

- a) as obrigações acessórias, nos termos do inciso III, art. 14, do CTN.
- b) as obrigações principais, nos termos da Constituição Federal.
- c) tanto as obrigações principais quanto as acessórias, nos termos da Constituição Federal.
- d) a imunidade não desobriga o contribuinte nem das obrigações principais e nem das obrigações acessórias. (Exame 121 — OAB/SP)

7) Toda vez que a Constituição Federal estabelece que determinado imposto “não incide” é correto afirmar que estamos diante de um caso de:

- a) imunidade.
- b) isenção.
- c) remissão.
- d) remissão. (Exame OAB/RJ — março/2002)

8) Quanto aos templos de qualquer culto, é correto afirmar que:

- a) estão isentos de qualquer tributação.
- b) poderão ser tributados em relação às taxas e contribuição de melhoria.
- c) poderão ser tributados em relação ao IPTU.
- d) poderão ser tributados apenas em relação aos impostos federais. (Exame 119 — OAB/SP)

2.10. PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 151 DA CF)

É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Municípios, em detrimento de outro (uniformidade nacional).

Wanderley José Federighi destaca que esse princípio também é denominado “princípio da uniformidade geográfica”¹².

Admite-se, porém, em relação aos tributos federais, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do País. A lei sobre o tema deve ser de natureza complementar, nos termos dos arts. 43, § 2º, III, 146 e 151, I, todos da Constituição.

A respeito da Zona Franca de Manaus, observar o Decreto-Lei n. 288/67 e o art. 40 do ADCT, que garante benefícios fiscais até 2023.

2.11. PRINCÍPIO DA NÃO DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA (ART. 152 DA CF)

O art. 152 da Constituição e o art. 11 do Código Tributário Nacional vedam aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) Considere estas afirmações:

I. É vedado à União conceder isenções de tributos de competência dos Estados e dos Municípios.

II. É vedado aos Estados e ao Distrito Federal estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, em razão de sua procedência ou destino.

III. A instituição de imunidades tributárias é matéria reservada à lei complementar.

Diante das limitações constitucionais ao poder de tributar, são corretas as afirmações

a) I e II, apenas.

b) I e III, apenas.

c) II e III, apenas.

d) I, II e III. (Exame 120 — OAB/SP)

2) A União Federal institui Imposto de Importação com alíquotas menores para as mercadorias importadas por uns Estados, em relação a outros, sob a alegação de que aqueles Estados são mais pobres e os demais, ricos. Essa diferenciação é:

a) legítima, pois a União Federal tem o poder para instituir tributos diferenciados em relação aos Estados.

b) legítima, pois compete à União Federal a política de desenvolvimento dos Estados mais pobres.

c) ilegítima, pois a União Federal não pode instituir tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional.

d) ilegítima, pois a diferença de riqueza não está prevista como suporte para essa diferença de tributos em relação aos Estados. (Exame 114 — OAB/SP)

Gabarito: 1) a; 2) c.

[1.](#) *Manual de direito tributário*, 2. ed., p. 151.

[2.](#) *Elementos de direito constitucional*, p. 152.

[3.](#) *Constituição Federal anotada*, p. 772.

[4.](#) *Direito constitucional*, 8. ed., p. 538.

[5.](#) *Direito tributário brasileiro*, p. 97.

[6.](#) *Curso de direito tributário*, p. 36.

[7.](#) *Curso de direito tributário*, p. 158.

[8.](#) *Curso de direito constitucional tributário*, 14. ed., p. 117.

[9.](#) *Curso de direito tributário*, p. 47.

[10.](#) *Curso de direito tributário*, p. 125.

[11.](#) *Direito tributário brasileiro*, 8. ed., p. 257.

[12.](#) *Direito tributário*, p. 34.

3

CONCEITUAÇÃO DE TRIBUTO

Conforme estabelece o art. 3º do Código Tributário Nacional, “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”.

Diz-se que a obrigação é compulsória, obrigatória, porque decorre diretamente da lei. A vontade do contribuinte é irrelevante, e por isso até mesmo os incapazes podem ser sujeitos passivos das obrigações tributárias.

A lei só pode obrigar o contribuinte a pagar o tributo em moeda corrente do País (obrigação pecuniária), razão pela qual a doutrina costuma afirmar que em regra nosso direito desconhece o tributo *in natura* (parte da mercadoria comercializada é entregue ao Fisco a título de pagamento do tributo) ou o tributo *in labore* (a cada mês o sujeito passivo destinaria alguns dias de seu trabalho à entidade tributante). Contudo, a partir da Lei Complementar n. 104/2001, que acrescentou o inciso XI ao art. 156 do Código Tributário Nacional, admite-se a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e nas condições estabelecidas em lei (v. item 5.5).

Na cidade de São Paulo a matéria está regulamentada pela Lei municipal n. 13.259/2001.

Quando o art. 3º do Código Tributário Nacional afirma que o tributo não constitui sanção a ato ilícito, quer dizer que a hipótese de incidência é sempre algo lícito. Observe-se, porém, que situações como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos são suficientes para o nascimento de obrigações tributárias como o imposto de renda (art. 43 do CTN), ainda que tais rendimentos sejam provenientes de atividades ilícitas como o “jogo do bicho” (a hipótese de incidência é a aquisição de disponibilidade financeira, e não o jogo do bicho).

É o princípio do *non olet*, no sentido de que o dinheiro não tem odor e de que não seria justo tributar a renda obtida lícitamente e deixar de tributar a renda decorrente de atividades ilícitas (HC 77.530, STF, j. 25-8-1998, *Juis*, Saraiva, n. 21).

O tributo, portanto, não é multa. A multa tem por pressuposto o descumprimento de um dever jurídico e por finalidade evitar comportamentos nocivos à ordem jurídica, via sanção, enquanto o tributo tem por pressuposto um fato lícito.

3.1. AS ESPÉCIES DO GÊNERO TRIBUTO

O art. 5º do Código Tributário Nacional e o art. 145 da Lei Maior indicam que são três as espécies do gênero tributo: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. No entanto, com base no art. 217 do CTN e nos arts. 148 e 149 da Constituição, inúmeros doutrinadores têm considerado o empréstimo compulsório e as contribuições sociais como espécies do gênero tributo, até porque na Constituição de 1988 tais obrigações também figuram no capítulo do Sistema Tributário. Nesse sentido o Recurso Extraordinário n. 560.153 e o Recurso Especial n. 616.348 (é a denominada teoria pentapartida, hoje prevalente).

Em razão da instituição da COSIP (art. 149-A da CF), já se fala em uma classificação hexapartida.

No passado também se desenvolveu a teoria bipartida, pela qual os tributos eram devidos entre os vinculados a uma atuação estatal específica (taxas e contribuições de melhoria) e os não vinculados (impostos).

3.2. O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

A União (somente a União), mediante lei complementar (*quorum* de maioria absoluta, obtido pelo voto favorável de mais da metade de todos os membros de cada Casa Legislativa — art. 69 da CF), pode instituir empréstimos compulsórios nas seguintes hipóteses (art. 148 da CF):

I — Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (na iminência ou no caso de guerra externa também pode ser instituído o imposto extraordinário — art. 154, II, da CF). Na hipótese de despesas extraordinárias, o empréstimo compulsório pode ser cobrado imediatamente após sua instituição, sem obedecer ao princípio da anterioridade.

Por calamidade pública se devem entender não apenas as catástrofes provocadas por agentes da natureza, mas também outras ocorrências que ponham em risco o equilíbrio social.

II — No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante

interesse nacional, hipótese em que deve ser observado o princípio da anterioridade. Nesta segunda hipótese, o empréstimo compulsório servirá como antecipação da receita, ou seja, em vez de esperar muitos anos pelo ingresso dos recursos necessários ao investimento público urgente e de relevante interesse nacional, antecipa-se a receita com o empréstimo compulsório, cujo valor deve ser restituído ao contribuinte nos anos seguintes.

O art. 148 da Lei Maior revogou o inciso III do art. 15 do Código Tributário Nacional e acolheu os demais dispositivos. O inciso III autorizava o empréstimo compulsório para a absorção temporária do poder aquisitivo, forma de intervenção no domínio econômico hoje reservada às contribuições sociais.

3.3. DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (TAMBÉM DENOMINADAS “CONTRIBUIÇÕES PARAESTATAIS”, “SINDICAIS” OU “DE PREVIDÊNCIA”)

As contribuições sociais geralmente são instituídas pela União com base nos arts. 149 e 195 da Constituição, c/c o art. 217 do Código Tributário Nacional.

O art. 149 da Constituição prevê as contribuições de intervenção no domínio econômico, de caráter extrafiscal, caracterizadas pela finalidade interventiva específica. A Emenda Constitucional n. 42 deu nova redação ao inciso II do art. 149, explicitando que as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

Prevê, também, as contribuições profissionais (contribuição sindical), que são instituídas em favor de categorias profissionais ou econômicas. Tais contribuições profissionais têm nítido caráter parafiscal, pois se destinam a suprir as necessidades das respectivas entidades representativas, e não a abastecer os cofres públicos.

3.3.1. A contribuição sindical e a contribuição confederativa

Além da contribuição social, prevista no art. 149 da Constituição, de caráter nitidamente tributário, é prevista também uma contribuição confederativa sindical (art. 8º, IV, da CF), que não tem natureza tributária e cujo montante é fixado em assembleia geral da respectiva categoria (não incide o princípio da legalidade tributária).

O art. 580 da CLT disciplina a importância devida a título de contribuição sindical por empregados, empregadores e autônomos. Para os empregados a importância corresponde à remuneração de um dia de trabalho por ano.

De acordo com a Súmula 222 do STJ, compete à Justiça Comum processar e julgar as ações relativas à contribuição sindical.

Alexandre de Moraes sustenta que a contribuição profissional (sindical) é compulsória e atinge todos os integrantes de uma mesma categoria profissional, mesmo os não sindicalizados¹.

A contribuição confederativa só pode ser exigida dos filiados dos sindicatos que integram a confederação (STF, *RT*, 758/121); o STF já reconheceu que o inciso IV do art. 8º da Constituição é auto-aplicável (*RTJ*, 174/287).

“A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo” (Súmula 666 do STF).

Confederações sindicais são aquelas integradas por no mínimo três federações (de empregados, de empregadores ou mesmo de profissionais liberais) e que tenham sede na Capital Federal, conforme estabelece o art. 535 da CLT.

3.3.2. As contribuições para a Seguridade Social

As contribuições para a Seguridade Social (sistema que engloba a Assistência Social, a Previdência Social e o Sistema Público de Saúde), previstas no art. 195 da Lei Magna, são financiadas por toda a sociedade, direta ou indiretamente, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União (art. 165, § 5º, III), dos Estados-Membros, do Distrito Federal, dos Municípios e das seguintes contribuições (de acordo com a EC n. 20/98):

I — a) dos empregadores, da empresa e da entidade a ela equiparada (há jurisprudência no sentido de que a expressão “empregadores” atinge inclusive aqueles que remuneram serviços prestados sem vínculo empregatício); b) da folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício (inclui os avulsos e os autônomos); c) sobre a receita ou o faturamento; e d) sobre o lucro;

II — do trabalhador e dos demais segurados da Previdência Social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral da Previdência Social de que trata o art. 201 da Constituição;

III — sobre a receita dos concursos de prognósticos (loto, sena etc.);

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

As contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição Federal (vinculadas à Seguridade Social) podem ser exigidas após noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se sujeitando, portanto, ao princípio da anterioridade (art. 150, III, *b*, da CF). As demais contribuições sociais estão sujeitas a esse princípio e, ainda, à noventena instituída pelo art. 150, III, *c*, da Constituição.

Nos termos do art. 149, § 1º, da Lei Maior (redação da EC n. 41/2003), os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores de cargos efetivos da União.

De acordo com o *caput* e o § 18 do art. 40 da Constituição (na redação da EC n. 41/2003), aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de Previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas. Somente incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de Previdência Social de que trata o art. 201 da Constituição, com percentual igual ao estabelecido para os servidores de titulares de cargos efetivos (v. ADIn-STF 3.128).

Em relação às verbas oriundas dos orçamentos, a Emenda Constitucional n. 29/2000, que acrescentou o art. 77 ao ADCT, inovou ao estabelecer que parte das receitas de todos os impostos estaduais e municipais será destinada a ações e serviços públicos de saúde.

O § 4º do art. 195 da Constituição Federal autoriza que lei (segundo entendemos, complementar – cf. item 2.2.2) institua outras fontes destinadas a garantir a manutenção e a expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I, da Constituição Federal.

Observação: A lei que institui ou majora as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições sindicais previstas no art. 149 da Constituição Federal deve observar os princípios da legalidade, da anterioridade do exercício financeiro, da anterioridade nonagesimal e da

irretroatividade. As contribuições para a seguridade social estão sujeitas ao princípio da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade nonagesimal do § 6º do art. 195 da Constituição Federal, mas não se submetem à anterioridade do exercício financeiro prevista no art. 150, III, *b*, da Lei Maior.

3.3.3. A CPMF, a COFINS, a CSSL, o PIS/PASEP e o FGTS

A CPMF, criada pela Emenda Constitucional n. 12/96 (que inseriu o art. 74 ao ADCT), instituída pela Lei n. 9.311/96, prorrogada por trinta e seis meses pela Emenda Constitucional n. 21, de 10 de março de 1999, e novamente prorrogada (até 31-12-2007) pela Emenda Constitucional n. 42, tinha por fato gerador a movimentação ou transmissão de valores, de créditos e de direitos de natureza financeira. No final de 2007 foi rejeitada a PEC que visava a sua prorrogação até 2011.

A Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) das pessoas jurídicas e entes equiparados pela legislação do Imposto de Renda também se destina ao financiamento da seguridade social, estando disciplinada pelas Leis n. 7.689/88 e 9.430/96 (arts. 28 e s.). Sua alíquota é variável e a base de cálculo é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda.

Instituída pela Lei Complementar n. 70/91 e ora disciplinada pela Lei n. 10.833/2003, a COFINS é cobrada sem prejuízo das contribuições para o PIS/PASEP, tem por base de cálculo a receita bruta mensal das pessoas jurídicas (observadas as exclusões do IPI, das vendas canceladas e dos descontos) e sua alíquota não cumulativa é de 7,6% (observadas as exceções previstas em lei). A incidência do ICMS na base da COFINS é objeto de questionamento no Recurso Extraordinário n. 240.785 e na Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18.

O PIS foi instituído pela Lei Complementar n. 7/70 e tinha por objetivo promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. O Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foi instituído pela Lei Complementar n. 8/70 e unificado ao PIS pela Lei Complementar n. 26/75.

De acordo com o art. 239 da Constituição Federal, atualmente as contribuições do PIS/PASEP financiam o seguro-desemprego e o abono igual a um salário mínimo anual para os empregados que recebem até dois salários mínimos mensais de empregadores que contribuem para os fundos.

O Decreto-Lei n. 2.052/83 dispõe sobre as contribuições do PIS/PASEP, sua cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta.

De acordo com a Súmula 659 do STF: “É legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”.

O FGTS, hoje regido pela Lei n. 8.036/90, é constituído pelos saldos das contas abertas em nome dos empregados que recebem contribuições dos empregadores de valor equivalente a 8% da remuneração percebida. O valor arrecadado é aplicado em programas habitacionais.

A movimentação do Fundo depende da ocorrência de uma das hipóteses previstas na legislação, sendo as mais comuns a despedida sem justa causa e a extinção da empresa.

O FINSOCIAL foi instituído pelo Decreto-Lei n. 1.940/82 e revogado pela Lei Complementar n. 70/91.

3.3.4. A COSIP

A Emenda Constitucional n. 39/2002 acrescentou o art. 149-A à Constituição Federal, autorizando os Municípios e o Distrito Federal (que não é dividido em Municípios) a instituir a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), facultando sua cobrança na fatura de consumo da energia elétrica (v. item 3.4.2).

3.3.5. A CIDE sobre derivados de petróleo, gás natural e álcool combustível

O § 4º do art. 177 da Constituição Federal, na redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional n. 33/2001, autoriza a União a instituir, por meio de lei, contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

A alíquota da contribuição poderá ser diferenciada por produto ou uso e reduzida e restabelecida (mas não aumentada) por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, *b* (princípio da anterioridade).

Os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais

relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

A Lei n. 10.336/2001 institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível (CIDE).

O inciso III do art. 159 da Constituição, na redação da Emenda n. 44/2003, estabelece que, na forma da lei, 29% dos recursos da CIDE sobre derivados de petróleo sejam repassados a Estados e ao Distrito Federal, respeitada a destinação antes especificada. E o § 4º do mesmo artigo dita que 25% do valor repassado a cada Estado será destinado a seus Municípios, na forma da lei.

Trata-se de norma constitucional de eficácia limitada. A vigência dos repasses iniciar-se-á somente após a edição da lei (cf. explicita o art. 94 do ADCT).

A Emenda Constitucional n. 42/2003 deu nova redação ao inciso II do art. 149, explicitando que as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços. Estabeleceu, ainda, que a alíquota pode ser *ad valorem* ou específica (art. 149, § 2º, III, *a* e *b*), que, na forma da lei, a pessoa física destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica e que a lei definirá as hipóteses em que a contribuição será monofásica (incidirá apenas uma vez).

3.4. AS TAXAS

As taxas (art. 145, II, da CF e art. 77 do CTN) têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou colocado a sua disposição (v. art. 79 do CTN).

3.4.1. A taxa decorrente do exercício regular do poder de polícia

O poder de polícia está previsto no art. 78 do Código Tributário Nacional. É o poder de limitar e disciplinar direitos e deveres com base no interesse público, regulando questões pertinentes à segurança, à higiene, à ordem etc. (taxa de publicidade, taxa de fiscalização de elevadores etc.).

Observe-se que a taxa decorrente do poder de polícia tem por justificativa o efetivo exercício de atos relacionados a esse poder. “Disso resulta que,

corolário indispensável à cobrança da taxa de licença de funcionamento é a efetiva contraprestação do serviço, realizada por força do poder de polícia da municipalidade. Não pode, portanto, sem o exercício da fiscalização, cobrar, anualmente, a taxa de funcionamento” (RT, 701/90, 1º TACSP).

A Súmula 157 do Superior Tribunal de Justiça, que considerava ilegítima a cobrança de taxa, pelo Município, na renovação de licença para localização de estabelecimento comercial ou industrial, foi cancelada. Havendo fiscalização efetiva, a taxa pode ser cobrada.

Para cobrança com base no exercício do poder de polícia, impõe-se o efetivo exercício da fiscalização, sendo irregular a cobrança feita com base em simples amostragens.

3.4.2. A taxa e os serviços públicos disponibilizados

A segunda hipótese autorizadora da cobrança da taxa é a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico, divisível e compulsório, prestado ao contribuinte ou colocado a sua disposição (art. 79 do CTN).

O serviço pode ser utilizado pelo contribuinte de forma efetiva ou potencial, nos termos do art. 79 do Código. Efetivamente, quando por ele usufruído a qualquer título. Potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos a sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

Quer no exercício do poder de polícia, quer na colocação de um serviço à disposição do contribuinte, temos uma atividade estatal específica (há no mínimo a expectativa de uma contraprestação, de retribuição), ao contrário do que ocorre no imposto (tributo não vinculado a uma atuação estatal específica — art. 16 do CTN). Por isso a taxa costuma ser classificada como uma espécie de tributo vinculado a uma atuação estatal específica.

O serviço público que caracteriza o fato gerador da taxa tem de ser relativo ao contribuinte desta e não à coletividade em geral, permitindo que se verifique o vínculo entre o sujeito passivo do tributo e os serviços (daí o legislador afirmar que o serviço tem de ser específico e divisível).

A taxa, portanto, é um tributo que tem por hipótese de incidência a atuação estatal diretamente relacionada a um contribuinte ou a um grupo determinado de contribuintes (é *uti singuli*).

Os serviços são específicos quando podem ser previamente determinados, destacados em unidades autônomas de intervenção, em áreas delimitadas de

atuação. São divisíveis quando suscetíveis de utilização separadamente por parte de seus usuários. Utilização individual e mensurável, a exemplo da certidão expedida a requerimento do interessado.

Recentemente surgiu grande polêmica em relação às “taxas de iluminação pública”, incluídas nas contas de luz. A respeito merece transcrição a seguinte lição de Hugo de Brito Machado²:

“Quando se trate de atividade provocada pelo próprio contribuinte, individualmente, como acontece, por exemplo, no caso de fornecimento de certidões, ou da prestação da atividade jurisdicional, parece indubitável o caráter específico e divisível do serviço. Por outro lado, serviço como o de iluminação pública, por exemplo, não nos parece ser específico nem divisível, posto que é usufruível por todos de forma indistinta”.

A Súmula 670 do STF explicitou que “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

Roque Antonio Carrazza³ aborda o tema com a seguinte lição:

“Para melhor compreensão desta ideia, recordamos que os serviços públicos se dividem em gerais e específicos. Os serviços públicos gerais, ditos também universais, são os prestados *uti universi*, isto é, indistintamente a todos os cidadãos. Eles alcançam a comunidade, como um todo considerada, beneficiando número indeterminado (ou, pelo menos, indeterminável) de pessoas. É o caso dos serviços de iluminação pública, de segurança pública, de diplomacia, de defesa externa do País, etc. Todos eles não podem ser custeados no Brasil, por meio de taxas, mas, sim, das receitas gerais do Estado, representadas, basicamente, pelos impostos” (v. item 3.3.4).

Como alguns serviços públicos essenciais são obrigatórios por imposição de lei, para muitos autores o seu não pagamento autoriza somente a propositura da execução fiscal, sendo vedado ao Estado deixar de fornecer o serviço obrigatório essencial no caso de mora do usuário (cf. Hely Lopes Meirelles⁴ e Roque Carrazza⁵). O entendimento não é adotado pelo STJ, que permite a suspensão do fornecimento.

Em relação ao corte no fornecimento de energia elétrica no caso de falta de pagamento há que se observar também a Resolução n. 456/2000 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que autoriza a suspensão do fornecimento após a formalização de aviso prévio.

A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos dos impostos, conforme se extrai do art. 145, § 2º, da Constituição Federal, c/c o art. 77, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Observe-se, porém, que a Súmula Vinculante 29 do STF reconhece que “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base de cálculo e outra”.

A taxa de limpeza urbana cobrada por alguns municípios gerou polêmica, mas prevaleceu a tese de que a conservação e limpeza das vias públicas, inclusive a limpeza de bueiros, beneficiam a coletividade como um todo, a todos os que transitam no local, e não apenas a quem possui imóvel naquela área. Por isso devem ser suportadas com os recursos dos impostos e não com os recursos de taxa indevidamente cobrada daqueles que possuem imóvel no local.

A Súmula Vinculante 19 do STF, por sua vez, explicita que “A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o art. 145, II, da Constituição Federal”.

Competente para instituir e cobrar a taxa é a pessoa política (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) legitimada para a realização da atividade que caracterize o fato gerador do tributo.

3.5. A TARIFA

A tarifa, por sua vez, é o preço público cobrado pela utilização de serviços facultativos (e não compulsórios) que a Administração Pública ou seus delegados colocam à disposição da população (serviço de uso facultativo, a exemplo do telefone). Quando o seu valor é destinado aos cofres públicos, integra a receita originária dos entes políticos.

A distinção entre taxa e preço público está descrita na Súmula 545 do STF, que assim dispõe: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”. A tarifa remunera um serviço livremente contratado pelo usuário.

Ou seja: se determinado serviço, no local onde é colocado à disposição da população, é compulsório e seu fornecedor exclusivo é um ente estatal ou seu agente delegado, a remuneração dar-se-á por meio da taxa e sofrerá as

limitações impostas pelos princípios gerais da tributação (legalidade, anterioridade etc.). No entanto, quando a utilização do serviço público é facultativa, pois de outra forma a necessidade pode ser satisfeita, a remuneração do serviço público dar-se-á pelo chamado preço público, que não está sujeito às regras da tributação (pode inclusive ser fixado por simples ato administrativo). O preço decorre de uma avença praticada com ampla liberdade entre as partes.

O C. STF, ao julgar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 201.630, reconheceu que o serviço de fornecimento de água é remunerado por meio de preço público. No mesmo sentido, ao julgar os Embargos em Recurso Especial n. 690.609, o STJ decidiu que a contraprestação do serviço de água e esgoto se faz por meio de tarifa.

Observe, porém, que parte da doutrina, a exemplo de Rubens Gomes de Souza, sustenta que atividades públicas são remuneradas por taxas (ainda que não haja compulsoriedade), enquanto atividades que, mesmo não sendo tipicamente estatais, são exploradas pelo Poder Público devem ser remuneradas por tarifa. Por fim, também há quem sustente, seguindo as lições de Zelmo Denari, que serviço prestado por pessoa jurídica de direito público é remunerado por taxa, e serviço prestado por pessoa jurídica de direito privado (empresas públicas, sociedades de economia mista, concessionários de serviços públicos etc.) é remunerado por tarifa.

A política tarifária está prevista no art. 175, parágrafo único, III, da Constituição Federal. E, segundo a doutrina dominante, a tarifa deve ser cobrada com base em valores capazes de cobrir o custo dos serviços e permitir sua manutenção e expansão, a fim de que a coletividade em geral não acabe arcando com a manutenção de um sistema deficitário que beneficie apenas uma parcela da população.

3.5.1. O pedágio

O pedágio, como define Hely Lopes Meirelles⁶, “é a modalidade de preço público (não confundir com taxa) cobrado pela utilização de obras viárias com características especiais que facilitem o trânsito e o tráfego de veículos e de pedestres”. Roque Carrazza⁷, no entanto, leciona que o pedágio tipifica verdadeira taxa de serviço, baseando-se para tanto na redação do art. 150, V, da Constituição Federal.

Bernardo Ribeiro de Moraes⁸ sustenta que, “Pela Constituição de 1988,

agora, o pedágio foi guindado à natureza de tributo específico, devido pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. Trata-se de uma nova taxa”. No mesmo sentido as lições de Ives Gandra e Celso Bastos⁹.

Cremos que a solução esteja na análise do caso concreto, na existência ou não de alternativa real de tráfego àquela via conservada pelo Poder Público e que cobra pedágio.

A política tarifária está prevista no art. 175, parágrafo único, III, da Constituição Federal. Segundo a doutrina dominante, a tarifa deve ser cobrada com base em valores capazes de cobrir o custo dos serviços e permitir sua manutenção e expansão, a fim de que a coletividade em geral não acabe arcando com a manutenção de um sistema deficitário, que beneficia apenas uma parcela da população.

3.5.2. A tarifa zero

Nada impede que em alguns casos o Estado preste serviço público gratuito a apenas uma parcela da população, como se verifica com as campanhas de vacinação. A chamada *tarifa zero*, porém, somente deve ser aceita em casos de relevante interesse público, pois na prática a atividade gratuita será custeada pelos impostos, por todos os contribuintes das receitas não vinculadas do Estado.

Temos ainda os preços semiprivados ou quase privados, que surgem como remuneração dos atos negociais entre o particular e a Administração (remuneração pela aquisição de um bem público, remuneração pela utilização de um espaço público etc.).

3.6. CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA (ART. 145, III, DA CF E ARTS. 81 E 82 DO CTN)

A contribuição de melhoria tem como fato gerador a valorização do imóvel do contribuinte em razão de obra pública (instalação de rede elétrica, obras contra enchentes etc.). Os beneficiários diretos da obra arcam com seu custo, total ou parcialmente.

Cada contribuinte não pode ser obrigado a pagar quantia superior à valorização de seu imóvel. O total arrecadado, por sua vez, não pode ser superior ao custo da obra (art. 81 do CTN), conforme ensinam os Professores Hugo de Brito Machado¹⁰, Hely Lopes Meirelles¹¹ e José Afonso da Silva¹².

Nesse sentido decidiu a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça ao julgar o Recurso Especial n. 200.283, em 4-5-1999.

Roque Antonio Carrazza, porém, sustenta que a Constituição Federal de 1988 não prevê o limite global do custo total da obra para a fixação do montante. Ou seja, observado o limite individual (nenhum contribuinte pagará pela obra mais do que obteve com a valorização de seu imóvel), não há qualquer proibição de que o total arrecadado supere o custo total da obra.

Pelo exposto, percebe-se que a contribuição de melhoria, assim como a taxa, é uma espécie de tributo vinculado, tributo cujo fato gerador está ligado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Anote-se que não é qualquer obra pública que autoriza a cobrança da contribuição de melhoria. É necessária a valorização do imóvel do contribuinte em razão da obra pública.

O lançamento da contribuição de melhoria é feito de ofício, e, de acordo com o art. 9º do Decreto-Lei n. 195/67, só é possível quando concluída a obra em relação ao contribuinte.

Conforme exemplifica Hugo de Brito Machado, “na pavimentação de uma avenida, a contribuição pode ser lançada em relação aos imóveis da área onde vai ficando pronta a pavimentação”¹³. No mesmo sentido, *JTA*, 147/140 e *RT*, 714/146.

Por fim, há que observar que em relação à obra pública a atividade estatal principal termina quando ela fica pronta, a exemplo da pavimentação de uma rua (tributada por contribuição de melhoria). A partir de então, haverá um serviço público permanente de conservação e limpeza da rua, tributado mediante taxa de serviço ou imposto (se via aberta ao uso comum).

Tem competência para instituir a cobrança da contribuição de melhoria a pessoa política (União, Estado, Município, Distrito Federal) que tem atribuição para a realização dos trabalhos.

A competência é comum, ou seja, competente para instituir o tributo é aquele que presta o serviço público ou aquele que realiza a obra pública, seja a União, seja o Estado-Membro, o Distrito Federal ou o Município.

3.7. OS IMPOSTOS

Imposto, conforme consta do art. 16 do Código Tributário Nacional, é o “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica”. Por isso, costuma-se afirmar que o

imposto é uma exação (exigência) não vinculada, uma exigência cujo fato gerador não se liga a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte ou por ele provocada. Independe de contraprestação específica.

Verifica-se, pois, que, ao conceituar *imposto*, o Código Tributário Nacional agiu por exclusão, ou seja, tributo que não se enquadre no conceito de taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório ou contribuições especiais e previdenciárias é *imposto*.

Em regra a receita dos impostos não pode ser vinculada a órgão, fundo ou despesa (art. 167, IV, da CF — princípio da não afetação), embora haja exceções constitucionais vinculando parte da arrecadação com impostos à educação (art. 212 da CF), à saúde (art. 77 do ADCT), ao Fundo de Combate à Pobreza (arts. 80 a 83 da CF) e com a realização das atividades da Administração Tributária. Também se faculta aos Estados e ao Distrito Federal a vinculação de 0,5% da receita tributária líquida com programas de inclusão e promoção social (art. 204, parágrafo único, da CF) e de mais 0,5% com fundo de fomento à cultura (art. 216, § 6º, da CF).

De qualquer forma, as Emendas Constitucionais n. 27/2000 e 42/2003 (que deu nova redação ao art. 76 do ADCT) estabeleceram que é desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até o ano 2007, 20% da arrecadação de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. É a denominada DRU (Desvinculação das Receitas da União).

O imposto tem por hipótese de incidência ou um comportamento do contribuinte (ICMS, que tem entre suas hipóteses de incidência uma operação mercantil; ISS, que tem por fato gerador uma pessoa prestar a terceiro, em caráter negocial, um serviço especificado na lista anexa à LC n. 116/2003), ou uma situação na qual o contribuinte se encontre (o IPTU, p. ex., tem por hipótese de incidência o fato de uma pessoa ser proprietária de imóvel localizado na zona urbana de um Município, conforme será analisado adiante).

Impostos “diretos”, ou “que não repercutem”, são aqueles cuja carga econômica é suportada pelo próprio realizador do fato imponible. É o caso do imposto de renda, em que o patrimônio de quem auferiu os rendimentos líquidos é atingido por essa tributação.

Impostos “indiretos”, ou “que repercutem”, são aqueles cuja carga financeira é suportada não pelo contribuinte (contribuinte de direito), mas por terceira pessoa, que não realizou o fato imponible (contribuinte de fato).

Normalmente essa terceira pessoa é o consumidor final, que, ao adquirir a mercadoria, verá embutido em seu preço o *quantum* do imposto (ICMS, p. ex.).

Atribuindo certa relevância à distinção entre tributos diretos e indiretos, o art. 166 do Código Tributário Nacional estipulou que “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo”.

Há precedentes autorizando que o consumidor final, ou seja, aquele que efetivamente assumiu o encargo financeiro do ICMS indevido, pleiteie sua restituição (REsp 24.772/SP, 2ª Turma do STJ, j. 7-11-1994; AC 200.405-2, Rel. Des. Itamar Gaino, e AC 24.083-5, Rel. Des. Oliveira Santos, ambos do E. TJSP).

Os impostos se distinguem entre si pelos respectivos fatos geradores. Com base nessa distinção são atribuídos às diversas pessoas políticas do Estado Federal brasileiro (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

O legislador ordinário não pode cuidar da repartição da competência.

A Constituição Federal consigna nominalmente os impostos que são da União, dos Estados-Membros e dos Municípios.

Excepcionalmente, na iminência ou no caso de guerra externa, a União poderá instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua esfera de competência, nos termos do art. 154, II, da Constituição (tributos de competência excepcional). Por isso se afirma que na verdade apenas a União tem competência privativa.

A competência para a instituição de impostos não especificamente previstos na Lei Maior diz-se *residual*.

Conforme estabelece o art. 154, I, da Constituição, mediante lei complementar a União pode instituir impostos não especificados em sua esfera de competência (art. 153, I a VII, da CF), desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos já discriminados na Constituição.

Imposto não cumulativo é aquele que admite a compensação, em cada nova operação mercantil, do valor já cobrado anteriormente, pelo mesmo imposto (a matéria será analisada mais amplamente por ocasião do estudo do ICMS). Ver o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal e o art. 19 da lei do ICMS (Lei

Complementar n. 87/96).

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) O custeio dos sistemas de previdência social mantidos pelos Estados e pelos Municípios:

- a) não poderá ser realizado por meio de contribuições, cuja competência impositiva é exclusiva da União Federal.
- b) poderá ser realizado por meio de contribuições de intervenção no domínio econômico, instituídas pelos Estados e Municípios respectivos.
- c) poderá ser realizado por meio de contribuições instituídas pelos Estados e Municípios respectivos, cobradas de seus servidores.
- d) deverá necessariamente ser feito mediante repasses efetuados pela União Federal, por meio dos Fundos de Participação de Estados e Municípios. (Exame 110 — OAB/SP)

2) Em relação às taxas, é correto afirmar que:

- a) a sua instituição é matéria reservada à lei complementar.
- b) não constituem espécies de tributos.
- c) podem ser cobradas independentemente da existência de lei que defina todos os elementos de seu fato gerador.
- d) não podem ter base de cálculo própria de impostos. (Exame 111 — OAB/SP)

3) Dentre os fatos geradores que podem, em tese, ensejar a cobrança de taxas, não se encontra a:

- a) fiscalização de mercadorias importadas pela autoridade aduaneira.
- b) prestação de serviço público de gás canalizado.
- c) prestação de serviço de segurança pública.
- d) fiscalização de atividades potencialmente poluidoras pela autoridade ambiental. (Exame 111 — OAB/SP)

4) Um dos elementos que diferenciam as taxas das contribuições de melhoria é o fato de que as taxas:

- a) remuneram serviços públicos, ao passo que as contribuições de melhoria têm como contrapartida a realização de obras públicas.
- b) não dizem respeito a nenhuma atividade estatal específica, ao passo que as contribuições de melhoria apresentam o atributo da referibilidade.
- c) remuneram serviços públicos específicos e indivisíveis, ao passo que as contribuições de melhoria remuneram serviços públicos específicos e divisíveis.
- d) são cobradas pela prestação de serviços públicos, ainda que apenas postos à disposição do usuário, ao passo que o pagamento das contribuições de melhoria é facultativo. (Exame 112 — OAB/SP)

5) Não é hipótese de instituição de empréstimos compulsórios:

- a) o atendimento a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública.
- b) o investimento público de caráter urgente e relevante.
- c) a obtenção de superávit primário nas contas governamentais.
- d) o atendimento a despesas decorrentes de guerra externa. (Exame 115 — OAB/SP)

6) A natureza jurídica específica do tributo é determinada:

- a) pela destinação legal do produto de sua arrecadação.
- b) pelas obrigações acessórias.
- c) pelo fato gerador.
- d) pela denominação e demais características legais adotadas pela lei. (Exame 115 — OAB/SP)

7) A natureza específica de um tributo, segundo o CTN, é determinada:

- a) em função de sua denominação jurídico-formal.
- b) pelas características da relação jurídico-tributária dela decorrente.
- c) em razão das peculiaridades dos sujeitos ativo e passivo da obrigação.
- d) pelo fato gerador da respectiva obrigação tributária. (Exame 116 — OAB/SP)

8) A instituição e cobrança das contribuições de melhoria:

- a) é de competência exclusiva da União Federal.
- b) está sujeita ao princípio da anterioridade nonagesimal.
- c) não depende de lei complementar.
- d) tem fundamento na efetiva utilização, pelo contribuinte, de serviço público colocado a sua disposição pelo ente tributante. (Exame 117 — OAB/SP)

9) A competência para a instituição de taxas é comum à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, não podendo estes, entretanto,

- a) cobrá-las uns aos outros.
- b) lançá-las contra as pessoas jurídicas.
- c) cobrá-las com base de cálculo idêntica à que corresponda aos impostos.
- d) cobrá-las em função dos fatores constantes das letras A e C. (Exame 119 — OAB/SP)

10) Lei Complementar da União instituiu empréstimo compulsório para absorver temporariamente poder aquisitivo da população, em face da tendência à hiperinflação causada pelo atual Governo. Esse empréstimo compulsório:

- a) é constitucional, pois trata-se de matéria urgente e de relevante interesse nacional.
- b) deveria ter sido criado por lei ordinária federal.
- c) é inconstitucional, pois escapa às hipóteses permissivas de sua instituição e cobrança.
- d) é inconstitucional, por ter sido instituído por Lei Complementar. (Exame 119 — OAB/SP)

11) A destinação do produto da arrecadação, à luz da Carta Magna de 1988, é:

- a) irrelevante.
- b) relevante, em se tratando de taxas de poder de polícia.
- c) relevante, em se tratando de empréstimo compulsório.
- d) relevante, em se tratando de contribuição de melhoria. (Exame 119 — OAB/SP)

12) Município instituiu contribuição de melhoria para custear obra pública de ampliação de via expressa de ligação entre bairros. A previsão do custo total da obra é de R\$ 1.000.000,00 e a previsão de arrecadação da contribuição é de R\$ 1.500.000,00. O valor da contribuição, para cada imóvel, foi calculado com base na efetiva valorização e em plano de rateio previamente publicado. A irregularidade no procedimento descrito consiste em não poder:

- a) o total da arrecadação ser superior ao custo da obra.
- b) a contribuição de melhoria destinar-se ao custeio de obra viária.
- c) a contribuição de cada imóvel ser calculada com base na sua valorização imobiliária.
- d) o plano de rateio ser publicado previamente. (Exame 120 — OAB/SP)

13) A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico — CIDE, que foi recentemente alterada pela Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001, é tributo de competência privativa da(o, os):

- a) União.
- b) Estados.
- c) Distrito Federal.
- d) Municípios. (Exame OAB/RJ — dezembro/2001)

14) É tributo cujo fato gerador é serviço público o(a):

- a) imposto.
- b) taxa.
- c) contribuição de melhoria.
- d) empréstimo compulsório. (Exame OAB/RJ — dezembro/1999)

15) Sobre as espécies tributárias, pode-se afirmar que

- a) as taxas são cobradas em razão da utilização de bens e serviços públicos.
- b) as contribuições se distinguem dos impostos em função do seu fato gerador.
- c) as contribuições de melhoria são tributos que podem ser instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.
- d) as contribuições não podem ter base de cálculo própria de impostos. (Exame 124 — OAB/SP)

16) As contribuições

- a) são de competência exclusiva da União.
- b) sociais e de intervenção no domínio econômico podem ter alíquotas *ad valorem* ou específicas.

c) são tributos plurifásicos e não cumulativos.

d) não incidem sobre os livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado a sua impressão.
(Exame 124 – OAB/SP)

Gabarito: 1) c; 2) d; 3) c; 4) a; 5) c; 6) c; 7) d; 8) c; 9) c; 10) c; 11) c; 12) a; 13) a; 14) b; 15) c; 16) d.

[1.](#) *Direito constitucional*, 6. ed., p. 193.

[2.](#) *Curso de direito tributário*, p. 321.

[3.](#) *Curso de direito constitucional tributário*, p. 271 e 272.

[4.](#) *Direito administrativo brasileiro*, p. 297.

[5.](#) *Curso de direito constitucional tributário*, p. 279, nota 56.

[6.](#) *Direito municipal brasileiro*, p. 147.

[7.](#) *Curso de direito tributário*, p. 282-4.

[8.](#) *Compêndio de direito tributário*, v. 1, p. 344.

[9.](#) *Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, t. 1, p. 166.

[10.](#) *Curso de direito tributário*, p. 333.

[11.](#) *Direito municipal brasileiro*, p. 143.

[12.](#) *O Município na Constituição de 1988*, p. 47.

[13.](#) *Curso de direito tributário*, p. 334.

4

A REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Os arts. 157 a 162 da Constituição de 1988 e 83 a 94 do Código Tributário Nacional cuidam da chamada repartição de receitas, também conceituada como federalismo cooperativo.

Inicialmente temos que o imposto de renda retido na fonte em razão dos rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Estados-Membros, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, bem como por suas respectivas autarquias e fundações públicas, pertence a eles próprios (o IR retido na fonte quando um servidor estadual de São Paulo recebe seus vencimentos, p. ex., pertence ao próprio Estado de São Paulo, em que pese ser o IR um tributo de competência da União).

Nesse sentido, o seguinte parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN/CAT/n. 557-A/95):

“A nova disciplina constitucional (CF/88, arts. 157, I, e 158, I), por não ter estabelecido quaisquer restrições ou formalidades especiais à incorporação da receita, nem tratamento diferenciado quanto às retenções efetuadas por pessoas jurídicas de direito público interno e suas autarquias e fundações, a nosso ver, admite a imediata incorporação do produto arrecadado às receitas dos Estados, Municípios e Distrito Federal, independentemente de autorização de qualquer órgão federal”.

“Não obstante, cumpre atentar que as obrigações acessórias, como prestações previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, deverão ser cumpridas pelas fontes retentoras, uma vez que, ainda quando gozem de imunidade, com estas permanece a condição de responsáveis pelos tributos que lhes cabe reter na fonte, bem como ficam sujeitas à prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros, como determina o art. 9º, § 1º, do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25-10-66)”.

Eventuais litígios sobre tributo cujo destinatário é o Estado ou o Município são dirimidos pela justiça estadual, conforme Agravo Regimental no Recurso

Especial n. 710.439, STJ, e Agravo de Instrumento n. 577.516, julgado em 20 de outubro de 2009, STF.

Súmula 447 do STJ: “Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores”.

Também pertencem aos Estados-Membros e ao Distrito Federal 20% do imposto que a União eventualmente institua com base em sua competência residual (art. 154, I, da CF). Conforme já foi visto, mediante lei complementar a União pode instituir impostos que não estejam previstos expressamente na Constituição, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos nela discriminados.

Aos Municípios pertencem ainda: 1) 50% do produto da arrecadação do ITR (imposto de competência da União) relativo aos imóveis neles situados. Contudo, caso o Município ou o Distrito Federal, na forma da Lei n. 11.250/2005, opte por meio de convênio com a União por fiscalizar e cobrar o imposto (desde que a opção não implique redução do tributo ou qualquer outra forma de renúncia fiscal), a ele caberá a totalidade da arrecadação (arts. 153, § 4º, III, e 158, II, ambos da CF, na redação da EC n. 42/2003); 2) 50% do produto da arrecadação do IPVA (imposto de competência dos Estados) relativo aos veículos automotores licenciados em seus territórios; 3) 25% do ICMS, devendo o cálculo observar o disposto no parágrafo único do art. 158 da Constituição (prevalece o critério territorial). A Lei Complementar n. 63/90 dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas que os Estados devem transferir aos seus Municípios, e a Lei Complementar n. 91/97 dispõe sobre a fixação dos coeficientes do Fundo de Participação dos Municípios.

A União ainda tem a obrigação de entregar, nos termos da EC n. 55/2007:

1) 48% do IR que efetivamente recebeu (já excluídas, portanto, as parcelas que ficaram com os Estados, com o Distrito Federal e com os Municípios) e 48% do IPI, sendo 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, 23,5% ao Fundo de Participação dos Municípios e 3% para os programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Os programas de financiamento foram disciplinados pela Lei n. 7.827/89, cuja redação foi alterada pela Lei Complementar n. 125/2007.

1.1) Os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), antes previstos nos arts. 88 a 91 do Código Tributário Nacional, hoje estão disciplinados pela Lei Complementar n. 62/89 (declarada

inconstitucional no julgamento das ADIns 875, 1.987, 2.727 e 3.243, efetivado com modulação para que a lei existente produza efeitos até 31-12-2012) e pela Lei Ordinária n. 8.016/90; 85% dos recursos do FPE são distribuídos às unidades da federação integrantes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste; 15% às unidades que integram as regiões Sul e Sudeste.

2) 10% do IPI aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. Nenhum dos beneficiários pode receber mais do que 20% destes 10% (v. exemplo citado por Roque Carrazza, *Curso*, cit., p. 337, bem como a Lei Complementar n. 61/89).

Do valor que recebe a título de repartição dos 10% do IPI, o Estado repassa 25% aos seus Municípios. Recebe mais o Município que teve operação com incidência de IPI realizada em seu território.

3) 100% do IOF sobre o ouro utilizado como ativo financeiro, sendo 30% para o Estado ou Distrito Federal e 70% para o Município de origem.

4) O inciso III do art. 159 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional n. 44/2004, estabelece que, na forma da lei, 29% dos recursos da CIDE sobre as atividades de importação e comercialização de derivados de petróleo, gás natural e álcool combustível sejam repassados aos Estados e ao Distrito Federal. E o § 4º do mesmo artigo dita que 25% do valor repassado a cada Estado serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei (art. 93 do ADCT e item 3.3.5).

Em princípio é vedada a retenção, a qualquer título, dos valores que devem ser transferidos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Contudo, as Emendas Constitucionais n. 3/93 e n. 29/2000 (que alteraram a redação do parágrafo único ao art. 160 da CF) estabeleceram que a vedação não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias (alguns Municípios podem ter retidas as transferências da União porque são devedores da Previdência Social — o INSS é uma autarquia federal), ou à comprovação de que foi aplicado o mínimo exigido em programas de saúde (arts. 198 da CF e 78 do ADCT).

Há, também, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB (art. 60 do ADCT e Lei n. 11.494/2007).

As Leis Complementares n. 124 e 125, de 2007, criam as novas SUDAM (Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia) e SUDENE

(Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste). A SUDAM traz regras e prevê receitas destinadas ao desenvolvimento dos Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Rondônia, Roraima, Tocantins, Pará e parte do Maranhão. A SUDENE, por sua vez, contempla os Estados da região Nordeste e alguns Municípios dos Estados de Minas Gerais e Espírito Santo.

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

- 1) Assinale o tributo cuja receita não se submete a repartição de natureza constitucional.
- a) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários, incidente em caráter exclusivo, sobre o ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.
 - b) Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros.
 - c) Imposto sobre Propriedade Territorial Rural.
 - d) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal. (Exame 120 — OAB/SP)

Gabarito: 1) *b*.

5

DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA(art. 113 do CTN)

5.1. A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

A obrigação tributária principal surge da ocorrência de um fato previsto (hipótese de incidência, fato tributável, fato gerador *in abstracto*) em lei como capaz de produzir este efeito. Ocorrido o fato gerador (fato imponível, fato gerador *in concreto*) previsto em lei, nasce a obrigação tributária principal, a obrigação patrimonial do sujeito passivo que tem por objeto o pagamento do tributo.

O § 7º do art. 150 da Constituição Federal, instituído pela Emenda Constitucional n. 3/93, estabelece que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente (substituição para a frente), assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido. A quase unanimidade da doutrina rejeita o fato gerador presumido, mas os Tribunais Superiores vêm atestando sua constitucionalidade.

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto uma obrigação de fazer ou não fazer prevista em favor da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Se não cumprida, a obrigação acessória, na modalidade de pena pecuniária, será exigida como se fora um tributo, com todas as garantias e privilégios inerentes a este (§ 3º do art. 113 do CTN).

Pode subsistir ainda que dispensada a obrigação principal.

Somente com a obrigação tributária, porém, ainda não é possível a cobrança do tributo. É necessário que se faça a constituição do crédito tributário, via lançamento.

Segundo conceito do próprio Código Tributário Nacional (art. 142), o lançamento é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do total devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso,

propor a aplicação da penalidade cabível”.

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) A obrigação tributária principal nasce:

- a) com a lavratura do Auto de Infração.
- b) com a ocorrência do fato gerador.
- c) com a constituição definitiva do crédito tributário.
- d) com a inscrição do crédito tributário na dívida ativa. (Exame OAB/RJ — agosto/2003)

2) Pessoa física, em determinado exercício, deixou de apresentar à Secretaria da Receita Federal sua declaração de Imposto de Renda. Porém, no ano calendário a que a declaração se referia, este mesmo contribuinte não auferiu renda superior ao limite de isenção, de modo que não há imposto devido. Nessa hipótese, a autoridade administrativa:

- a) pode cobrar multa pela não entrega da declaração, porque a obrigação acessória independe da obrigação principal.
- b) pode cobrar multa pela não entrega da declaração, independentemente de lei que a preveja.
- c) não pode cobrar multa pela não entrega da declaração, porque a obrigação acessória não subsiste se não há obrigação principal.
- d) não pode cobrar multa pela não entrega da declaração, porque não é possível cobrar penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. (Exame 117 — OAB/SP)

3) O fato gerador da obrigação principal é a situação definida na(o):

- a) Constituição Federal.
- b) Lei.
- c) Código Tributário Nacional.
- d) Decreto. (Exame OAB/RJ — agosto/1999)

4) A obrigação tributária tem por objeto:

- a) a escrituração de livros contábeis.
- b) o pagamento de tributo e penalidade pecuniária.
- c) a prestação de informações tributárias perante a autoridade fiscal competente.
- d) a inscrição da pessoa jurídica junto ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica — CNPJ. (V Exame de Ordem Unificado)

Gabarito: 1) b; 2) a; 3) b; 4) b.

5.2. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O lançamento é o ato declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário, conforme leciona Hugo de Brito Machado¹. Observe-se, porém, que mestres do porte de Paulo de Barros Carvalho ensinam que o crédito tributário nasce no exato momento em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no mundo físico exterior, aquele fato hipoteticamente descrito no suporte normativo².

Uma vez constituído o crédito, sua dispensa exige autorização legal (art. 141 do CTN).

5.3. ESPÉCIES DE LANÇAMENTO

a) Lançamento direto (de ofício) é aquele feito pela autoridade administrativa sem qualquer colaboração do contribuinte.

b) Lançamento por declaração, também denominado misto, é aquele feito em face da declaração prestada pelo contribuinte ou por terceiro (art. 147 do CTN), sem a obrigação do pagamento antecipado.

c) Lançamento por homologação (ou autolançamento) é aquele feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de calcular o tributo e antecipar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. É uma forma de pagamento antecipado sujeito à condição posterior da homologação (art. 150, § 1º, do CTN). Praticada a homologação, extingue-se o crédito tributário (art. 156, VII, do CTN).

c.1) Na hipótese do autolançamento, não fixando a lei prazo diverso para a homologação, será ele de cinco anos, contados do fato gerador. Expirado o prazo sem que a Fazenda se tenha manifestado, considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4º, do CTN).

O lançamento por declaração e o autolançamento não impedem que o Fisco faça o lançamento de ofício, hipótese que normalmente é verificada quando o contribuinte não cumpre sua obrigação ou apresenta dados considerados incorretos pela Administração Tributária (art. 149 do CTN).

Caso erre em sua declaração e deseje reduzir ou excluir o tributo, o

contribuinte deverá apresentar a retificação e comprovar o erro (de fato ou de direito) antes de ser notificado do lançamento. Os erros apuráveis no exame da declaração poderão ser retificados de ofício pela autoridade responsável pela revisão daquela (§§ 1º e 2º do art. 147 do CTN).

A lei a que a autoridade administrativa deve obedecer para fazer o lançamento é aquela vigente na data do fato gerador, observando-se quanto à apuração e fiscalização o § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (aplica-se de imediato a norma posterior ao fato gerador e que institui novos processos de apuração ou fiscalização).

Quanto às penalidades, a lei mais benéfica retroage (art. 106 do CTN), embora não exclua os atos definitivamente julgados.

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) O lançamento dos tributos que, por determinação legal, devem ser recolhidos antecipadamente pelo contribuinte, sem prévio exame da autoridade administrativa, denomina-se:

- a) por homologação.
- b) direto.
- c) oficial.
- d) misto. (Exame 113 — OAB/SP)

2) Como exemplo de impostos sujeitos normalmente a lançamento de ofício e por homologação, respectivamente, pode-se citar:

- a) o imposto territorial urbano e o IPI.
- b) o imposto de renda e o imposto territorial rural.
- c) o ICMS e o imposto de renda.
- d) o imposto de importação e o IOF. (Exame 121 — OAB/SP)

3) O lançamento de ofício pode ser revisto:

- a) sempre que a autoridade administrativa assim o desejar, a qualquer tempo.
- b) apenas nas hipóteses previstas em lei, a qualquer tempo.
- c) sempre que a autoridade administrativa assim o desejar, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.
- d) apenas nas hipóteses previstas em lei, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. (Exame 118 —

OAB/SP)

4) Em relação ao lançamento, pode-se afirmar que:

- I. após notificado o sujeito passivo, não pode ser revisto de ofício;
- II. no lançamento por homologação incumbe ao sujeito passivo antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa;
- III. reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente.

Estão corretas:

- a) apenas as afirmativas I e II.
- b) apenas as afirmativas I e III.
- c) apenas as afirmativas II e III.
- d) todas as afirmativas. (Exame 117 — OAB/SP)

5) Assinale a alternativa correta:

- a) segundo o Código Tributário Nacional, no seu artigo 142, o lançamento é um ato discricionário da administração pública.
- b) o lançamento pode ser classificado em três modalidades: lançamento de ofício, lançamento por homologação e autolançamento.
- c) o lançamento de ofício é aquele feito pela administração pública, como ocorre, indistintamente, no IPTU e no imposto de renda.
- d) no lançamento por homologação, o sujeito passivo efetua o pagamento e a administração tem um determinado prazo a partir da ocorrência do “fato gerador” para homologar o pagamento. (Exame OAB/PR — agosto/2003)

6) O lançamento compete:

- a) à autoridade administrativa.
- b) ao defensor público.
- c) ao promotor de justiça.
- d) à autoridade judiciária. (Exame OAB/RJ — agosto/1999)

Gabarito: 1) a; 2) a; 3) d; 4) c; 5) d; 6) a.

5.3.1. O lançamento tributário e os instrumentos de defesa dos sujeitos passivos

O sujeito passivo pode insurgir-se contra crédito tributário já devidamente lançado, bem como contra crédito tributário ainda não lançado. A existência

ou não do lançamento tributário, ou seja, do ato administrativo constitutivo, é de extrema importância para a escolha da peça processual de defesa do direito dos sujeitos passivos.

Na *existência de ato administrativo de lançamento tributário* poderá o sujeito passivo utilizar-se da ação anulatória de débito fiscal, com fundamento no art. 38 da Lei de Execução Fiscal (n. 6.830/80), combinado com o art. 282 do Código de Processo Civil.

Também conhecida por ação ordinária, por seguir, em regra, o rito ordinário do processo de conhecimento do Código de Processo Civil, a ação anulatória tem por objetivo anular o procedimento administrativo de lançamento. Pressupõe, portanto, lançamento já efetivado.

É possível a utilização do rito sumaríssimo da Lei n. 10.259/2001 (art. 3º, III), que instituiu os Juizados Federais para as causas de até sessenta salários mínimos e prevê sua competência absoluta no foro onde estiver instalado, inclusive para a anulação do lançamento fiscal. Somente as pessoas físicas, as microempresas e as pequenas empresas podem propor ações nos Juizados Federais.

O prazo prescricional para a propositura da ação anulatória do lançamento é de cinco anos, nos termos do Decreto n. 20.910/32. Exceção à regra é a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição do indébito (art. 169 do CTN), hipótese em que o prazo é de dois anos.

Havendo execução fiscal já em curso, não mais será cabível o exercício da ação anulatória, devendo o questionamento ser processado via embargos à execução (arts. 5º e 16 da Lei n. 6.830/80). Nesse sentido:

“Anulatória. Débito Fiscal. Litispendência. Existência de execução fiscal, contra a qual não foram opostos embargos. Carência da ação. Recurso não provido. Vencido o prazo para a oposição de embargos à execução fiscal, não é mais possível o ajuizamento da ação anulatória do débito” (TJSP, 4ª Câm. Dir. Públ., AC 274.670-2, *Bol. AASP*, n. 1969, p. 74-e).

Conforme leciona Ruy Barbosa Nogueira³, “... a Fazenda federal dispõe de outro elemento de coação contra o devedor, que são as chamadas sanções políticas (proibição de transacionar com as repartições federais, Lei n. 4.502/64, art. 88, e Dec. n. 1.401/94, art. 938), e por isso mesmo na prática é mais comum o contribuinte antecipar-se por meio da anulatória quanto aos tributos federais, para poder impedir essas sanções ditatoriais”.

Nos termos do art. 585, § 1º, do Código de Processo Civil, “A propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título executivo não inibe o credor de promover-lhe a execução”.

O depósito anterior à constituição definitiva do crédito tributário não suspende o procedimento administrativo do lançamento, mas impede a cobrança da dívida apurada. O depósito, porém, também pode ser posterior ao lançamento consumado, hipótese na qual suspenderá a exigibilidade do crédito.

O depósito previsto no art. 151 do Código Tributário Nacional visa a impugnação da exigência, e por isso não se confunde com a consignação em pagamento (art. 164 do CTN). No âmbito dos tributos federais, observar a Lei n. 9.703/98.

Segundo a Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça, o depósito deve ser feito em dinheiro.

A decisão favorável ao contribuinte determina o reexame necessário, devendo o juiz remeter os autos ao Tribunal competente, ainda que não haja apelação voluntária, ressalvada a hipótese de o direito controvertido ser de valor não excedente a 60 salários mínimos. Súmula da AGU pode dispensar os Procuradores Federais de recorrer, e não há reexame necessário em face de decisão proferida nos Juizados Federais (v. itens 19.1 e 19.4).

A decisão contrária ao contribuinte está sujeita ao recurso voluntário de apelação, dentre outros.

O STF (RE 195.056-1 e 248-191) e o STJ (REsp 169.313) possuem decisões no sentido de que o Ministério Público é parte ilegítima para ajuizar ação civil pública em favor de contribuintes. As decisões consideram que os interesses dos contribuintes são individualizados, disponíveis, não caracterizam interesse social e não se confundem com os interesses dos consumidores, que são coletivos.

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL

Os requisitos gerais da petição inicial estão disciplinados no art. 282 do Código de Processo Civil, devendo ser atendidos quando de sua elaboração.

Observe-se, ainda, que se a competência for dos juizados especiais devem ser observadas as Leis n. 10.259/2001 e 12.153/2009, que regulamentam, respectivamente, os juizados federais e estaduais.

Situação hipotética: (Ponto n. 1 do 111º Exame da OAB/SP) A empresa Indústria e Comércio de Móveis de Madeira Santo Antonio Ltda., em 21-5-1995, teve contra si lavrado um Auto de Infração pela Fiscalização Estadual, uma vez que foi identificada a realização de uma operação de venda de mercadorias, em 5-10-1990, sem emissão de nota fiscal, o que implicou falta de pagamento de ICMS. No Auto de Infração e Imposição de Multa a fiscalização exigiu a cobrança do imposto calculado pela alíquota de 18% e da multa de 30% pela inadimplência, conforme previsto na Lei 7.896, de 23-3-1995, publicada na mesma data, sendo certo que a Lei 5.698, de 17-7-1988, vigente na data da ocorrência do fato gerador, fixava a alíquota de 10% e multa de 40%. Questão: Como advogado(a) da contribuinte, ingresse com a medida judicial cabível para defender os interesses de sua cliente.

A ação anulatória de débito fiscal poderá ser ajuizada perante uma das Varas da Fazenda Pública do Estado de São Paulo ou perante uma das Varas da Fazenda Pública da Comarca de ... ou Vara Cível da Comarca de ..., uma vez que o problema não faz menção acerca do domicílio do autor. Onde não houver Vara da Fazenda Pública a ação será promovida perante a Vara Cível ou a Vara Cumulativa.

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE ou DA VARA CÍVEL DA COMARCA DE ou EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS DE MADEIRA SANTO ANTONIO LTDA. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no artigo 38 da Lei n. 6.830/1980 e no artigo 282 do Código de Processo Civil, ajuizar a competente

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL

contra a Fazenda Pública do Estado de São Paulo, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. A Autora, em 21-5-1995, foi intimada da lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa, pelo qual pretende a Fazenda Estadual a constituição de crédito tributário de **ICMS** incidente sobre operação de venda de mercadoria, sem emissão de Nota Fiscal, realizada em 5-10-1990.

A Fazenda Estadual, ao emitir o competente ato de lançamento, aplicou a alíquota de 18% para a apuração do ICMS e a alíquota de 30% para a apuração da multa pelo não recolhimento do imposto, conforme o disposto na Lei n. 7.896, de 23-3-1995.

Ocorre, Excelência, que na data da ocorrência do fato imponible vigia a Lei n. 5.698/88, que fixava a alíquota do ICMS no percentual de 10%. Portanto, desde já, comprova-se a ilegalidade do presente lançamento tributário, uma vez que a lei aplicável ao presente caso é a lei vigente à época da ocorrência do fato imponible, conforme o disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional.

Resta claro, assim, o direito da Autora de não ser compelida ao recolhimento do crédito tributário de ICMS constituído por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa, em face de sua flagrante ilegalidade.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

2. O artigo 150, inciso III, letra “a”, do Texto Constitucional, ao dispor sobre o princípio da irretroatividade da lei tributária, assim disciplina:

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

III — cobrar tributos:

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

.....”.

O princípio da irretroatividade da lei tributária determina que a lei que institui ou aumenta tributos somente poderá atingir fatos imponíveis ocorridos posteriormente ao início de sua vigência.

Desde já se constata a nulidade do lançamento tributário ora questionado, tendo em vista a violação do princípio da irretroatividade da lei tributária, uma vez que a autoridade administrativa está pretendendo a cobrança do ICMS com a aplicação da alíquota disciplinada em lei posterior à ocorrência do fato imponible.

Por outro lado, o artigo 144 do Código Tributário Nacional é expresso em determinar:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

A Fazenda Estadual, ao emitir o presente lançamento tributário, não atendeu ao disposto no art. 144 do Código Tributário Nacional, já que aplicou lei posterior à ocorrência do fato imponible.

Conforme acima exposto, a lei vigente à época do fato imponible era a Lei n. 5.698/88, que fixava a alíquota do ICMS no percentual de 10%, devendo, assim, a aludida alíquota ser aplicada à operação de venda de mercadoria realizada pela Autora em 5-10-1990, e não a alíquota de 18% utilizada pela Fazenda Estadual, uma vez que prevista em lei posterior à ocorrência do fato imponible.

Nesse sentido as lições de **LUCIANO AMARO**, que assim ensina:

“O lançamento deve reportar-se à lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, como determina o caput do preceito transcrito, o que equivale a dizer que ele deve reger-se pela lei vigente por ocasião do nascimento da obrigação tributária que dele

seja objeto” (Direito Tributário Brasileiro, Editora Saraiva, p. 338).

3. As únicas hipóteses de retroação da lei tributária estão disciplinadas no artigo 106 do Código Tributário Nacional:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I — em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II — tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática”.

A Lei n. 7.896/95, aplicada pela autoridade administrativa ao emitir o presente lançamento tributário, somente poderá prevalecer no tocante à multa aplicada, uma vez que disciplina penalidade menos severa que a lei vigente à época do fato imponible, porém jamais com relação à alíquota do imposto exigido.

Resta demonstrada assim a total nulidade do presente lançamento tributário.

III — DO PEDIDO

4. Provado, à saciedade, o direito da Autora de não ser compelida ao recolhimento do **ICMS** constituído por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em 21-5-1995, por total afronta ao princípio da irretroatividade da lei tributária e do disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional.

Ante o exposto, requer a Autora seja citada a Ré, para, querendo, contestar a presente ação, a qual deverá ser julgada totalmente procedente, a fim de que seja anulado o débito correspondente ao **ICMS** constituído por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em 21 de maio de 1995, concernente à operação de circulação de mercadoria realizada em 5-10-1990.

Informa a Autora que efetuará o depósito judicial do valor em discussão, nos termos do inciso II do artigo 151 do Código Tributário Nacional, a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Requer, outrossim, seja a Ré condenada ao pagamento dos honorários advocatícios, custas e demais despesas processuais.

A Autora provará o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

Termos em que, dando à causa o valor de R\$ (valor do crédito tributário a ser anulado)
....,

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

O ajuizamento da ação anulatória de débito fiscal por si só não suspende a exigibilidade do crédito tributário, não impedindo, assim, o ajuizamento da execução fiscal por parte do detentor da capacidade tributária ativa. Porém, poderá o contribuinte, a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário, efetuar o depósito judicial do valor do crédito tributário, ressaltando-se que referido depósito não é condição da ação anulatória. Poderá, ainda, o contribuinte requerer a antecipação dos efeitos da tutela, desde que preenchidos os requisitos disciplinados no art. 273 do Código de Processo Civil, quais sejam: a prova inequívoca da verossimilhança da alegação e o perigo de dano irreparável ou de difícil reparação. A concessão da antecipação dos efeitos da tutela também tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, impedindo, assim, qualquer ato de cobrança por parte do detentor da capacidade tributária ativa.

Admite-se o depósito na própria ação anulatória ou declaratória, conforme esclarece o Provimento n. 58 do Conselho da Justiça Federal da 3ª Região.

MODELO DE AÇÃO ANULATÓRIA COM PEDIDODE ANTECIPAÇÃO DA TUTELA

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE ou DA VARA CÍVEL DA COMARCA DE ou EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS DE MADEIRA SANTO ANTONIO LTDA. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no artigo 38 da Lei n. 6.830/1980 e no artigo 282 do Código de Processo Civil, ajuizar a competente

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL

contra a Fazenda Pública do Estado de São Paulo, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. A Autora, em 21-5-1995, foi intimada da lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa, pelo qual pretende a Fazenda Estadual a constituição de crédito tributário de **ICMS** incidente sobre operação de venda de mercadoria, sem emissão de Nota Fiscal, realizada em 5-10-1990.

A Fazenda Estadual, ao emitir o competente ato de lançamento, aplicou a alíquota de 18% para a apuração do ICMS e a alíquota de 30% para a apuração da multa pelo não recolhimento do imposto, conforme o disposto na Lei n. 7.896, de 23-3-1995.

Ocorre, Excelência, que na data da ocorrência do fato imponible vigia a Lei n. 5.698/88, que fixava a alíquota do ICMS no percentual de 10%. Portanto, desde já, comprova-se a ilegalidade do presente lançamento tributário, uma vez que a lei aplicável ao presente caso é a lei vigente à época da ocorrência do fato imponible, conforme o disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional.

Resta claro, assim, o direito da Autora de não ser compelida ao recolhimento do crédito tributário de ICMS constituído por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa, em face de sua flagrante ilegalidade.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

2. O artigo 150, inciso III, letra “a”, do Texto Constitucional, ao dispor sobre o princípio da irretroatividade da lei tributária, assim disciplina:

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

.....

III — cobrar tributos:

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

.....”.

O princípio da irretroatividade da lei determina que a lei que institui ou aumenta tributos somente poderá atingir fatos imponíveis ocorridos posteriormente ao início de sua vigência.

Desde já se constata a nulidade do lançamento tributário ora questionado, tendo em vista a violação do princípio da irretroatividade da lei tributária, uma vez que a autoridade administrativa está pretendendo a cobrança do ICMS com a aplicação da alíquota disciplinada em lei posterior à ocorrência do fato imponible.

Por outro lado, o artigo 144 do Código Tributário Nacional é expresso em determinar:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

A Fazenda Estadual, ao emitir o presente lançamento tributário, não atendeu ao disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional, já que aplicou lei posterior à ocorrência do fato imponible.

Conforme acima exposto, a lei vigente à época do fato imponible era a Lei n. 5.698/88, que fixava a alíquota do ICMS no percentual de 10%, devendo, assim, a aludida alíquota ser aplicada à operação de venda de mercadoria realizada pela Autora em 5-10-1990, e não a alíquota de 18% utilizada pela Fazenda Estadual, uma vez que prevista em lei posterior à ocorrência do fato imponible.

Nesse sentido as lições de **LUCIANO AMARO**, que assim ensina:

“O lançamento deve reportar-se à lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, como determina o caput do preceito transcrito, o que equivale a dizer que ele deve reger-se pela lei vigente por ocasião do nascimento da obrigação tributária que dele

seja objeto” (Direito Tributário Brasileiro, Editora Saraiva, p. 338).

3. As únicas hipóteses de retroação da lei tributária estão disciplinadas no artigo 106 do Código Tributário Nacional:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I — em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II — tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática”.

A Lei n. 7.896/95, aplicada pela autoridade administrativa ao emitir o presente lançamento tributário, somente poderá prevalecer no tocante à multa aplicada, uma vez que disciplina penalidade menos severa que a lei vigente à época do fato imponible, porém jamais com relação à alíquota do imposto exigido.

Resta demonstrada assim a total nulidade do presente lançamento tributário.

III — DA ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA

4. O artigo 273 do Código de Processo Civil dispõe que:

“Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e:

I — haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; ou

II — fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu”.

A prova inequívoca da verossimilhança da alegação decorre da flagrante violação ao disposto na alínea a do inciso III do artigo 150 do Texto Constitucional, bem como ao disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional, conforme amplamente demonstrado pela Autora.

O fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação consiste no fato de que, sem a antecipação dos efeitos da tutela, o Réu certamente determinará a inscrição do referido Débito na Dívida Ativa do Estado, ajuizando a competente Execução Fiscal com a penhora de bens da Autora, o que por si só já tratará enormes prejuízos à Autora.

Por outro lado, caso efetue o pagamento do débito e, posteriormente, a presente ação venha a ser julgada procedente, a Autora terá de se sujeitar ao caminho tortuoso da repetição do indébito.

Resta clara, assim, a presença dos requisitos previstos no artigo 273 do Código de Processo Civil.

IV — DO PEDIDO

5. Provado, à saciedade, o direito da Autora de não ser compelida ao recolhimento do ICMS constituído por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em 21-

5-1995 por total afronta ao princípio da irretroatividade da lei tributária e do disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional, requer, desde já, a antecipação dos efeitos da tutela a fim de afastar, de imediato, a exigibilidade do crédito tributário constituído por intermédio do referido Auto de Infração e Imposição de Multa.

Requer, ainda, a Autora seja citada a Ré, para, querendo, contestar a presente ação, a qual deverá ser julgada totalmente procedente, a fim de que seja anulado o débito correspondente ao **ICMS** constituído por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em 21 de maio de 1995, concernente à operação de circulação de mercadoria realizada em 5-10-1990.

Requer, outrossim, seja a Ré condenada ao pagamento dos honorários advocatícios, custas e demais despesas processuais.

A Autora provará o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

Termos em que, dando à causa o valor de R\$ (valor do crédito tributário a ser anulado)...

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

5.3.2. O mandado de segurança

Consoante estabelece o inciso LXIX do art. 5º da Constituição Federal, o mandado de segurança é concedido para assegurar direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou pelo abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Cabe contra lesão (repressivo) ou ameaça de lesão (preventivo), por ato comissivo ou omissivo do coator.

Pode o impetrante (titular do direito) do mandado de segurança individual ser pessoa física, pessoa jurídica, órgão público ou, como ensina Hely Lopes Meirelles⁴, “universalidade patrimonial privada” (espólio, condomínio etc.).

O mandado de segurança coletivo (inciso LXX do art. 5º da CF e art. 21 da Lei n. 12.016/2009), por sua vez, pode ser impetrado: a) por partido político com representação no Congresso Nacional, na defesa de interesses legítimos relativos a seus integrantes ou à finalidade partidária; b) por organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses líquidos e

certos da totalidade, ou de parte, dos seus membros ou associados, dispensada, para tanto, autorização especial (nesse sentido, as Súmulas 629 e 630 do STF).

Os direitos protegidos pelo mandado de segurança coletivo podem ser coletivos ou individuais homogêneos (definidos no parágrafo único do art. 21 da Lei n. 12.016/2009), e a sentença fará coisa julgada limitadamente aos membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante.

O mandado de segurança coletivo não induz litispendência para as ações individuais, mas os efeitos da coisa julgada não beneficiarão o impetrante a título individual que não requerer a desistência de seu mandado de segurança no prazo de trinta dias a contar da ciência comprovada da impetração da segurança coletiva.

Considera-se autoridade coatora aquela que tenha praticado o ato impugnado ou da qual emane a ordem para a sua prática. Nos órgãos colegiados, o coator é seu presidente.

Considerar-se-á federal a autoridade se as consequências patrimoniais do ato contra o qual se requer a segurança houverem de ser suportadas pela União ou entidade por ela controlada.

Firma-se nos Tribunais Superiores o entendimento de que o sujeito passivo é a pessoa jurídica, cabendo à autoridade coatora o papel de seu representante processual (*RTJ*, 118/337 e 166/370). A tese ganha reforço com o § 2º do art. 14 da Lei n. 12.016/2009, segundo o qual *estende-se* à autoridade coatora o direito de recorrer.

Nos termos da Súmula 631 do STF, “Extingue-se o processo de mandado de segurança se o impetrante não promove, no prazo assinado, a citação do litisconsorte passivo necessário”.

Direito líquido e certo é aquele que não precisa da dilação probatória para ser demonstrado, pois os elementos de plano apresentados ou indicados (admite-se apenas a requisição de documento que esteja em poder do impetrado ou de repartição pública de difícil acesso) mostram-se aptos a comprovar a sua existência e o seu limite.

Pelo conceito de Hely Lopes Meirelles, direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercido no momento da impetração.

Não cabe mandado de segurança quando se tratar de: 1) ato do qual caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independentemente de caução. “A existência de recurso administrativo com efeito suspensivo não impede o

uso do mandado de segurança contra omissão de autoridade” (Súmula 429 do STF), pois o recurso não é capaz de afastar a omissão; 2) decisão judicial da qual caiba recurso com efeito suspensivo; e 3) decisão judicial transitada em julgado.

O mandado de segurança coletivo segue o rito do mandado de segurança individual.

5.3.2.1. A liminar no mandado de segurança

Cabe a concessão de liminar em mandado de segurança, conforme analisamos no item 5.6.3, sempre que se verifique a relevância do fundamento do pedido e que do ato impugnado possa resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

Os efeitos da liminar, salvo se revogada ou cassada, persistirão até a prolação da sentença. Da decisão do juiz de primeiro grau que concede ou denega a liminar cabe agravo de instrumento.

No mandado de segurança coletivo, a liminar só poderá ser concedida após a audiência do representante judicial de pessoa jurídica de direito público, que deverá se pronunciar em 72 horas (art. 22, § 2º, da Lei n. 12.016/2009). Se o decurso de prazo trouxer risco de dano irreparável, há que se observar que a lei não pode subtrair da apreciação do Poder Judiciário lesão a direito (art. 5º, XXXV, da CF).

A requerimento da pessoa jurídica de direito público interessada ou do Ministério Público, admite-se que o Presidente do Tribunal competente para apreciar a apelação suspenda os efeitos da liminar ou mesmo da sentença que concede a ordem, para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia pública. Da decisão cabe agravo, sem efeito suspensivo, em cinco dias, que será levado a julgamento na sessão seguinte à sua interposição.

Também é cabível o pedido de suspensão ao Presidente do Tribunal quando negado provimento a agravo de instrumento interposto contra a liminar.

As autoridades administrativas impetradas, no prazo de 48 horas da notificação da liminar, devem remeter ao órgão ao qual se encontram subordinadas e ao representante judicial da entidade cópia da notificação e outras informações que possibilitem as medidas necessárias ao eventual pedido de suspensão da decisão.

“Indeferido o pedido de suspensão ou provido o agravo contra a suspensão

determinada pelo Presidente do Tribunal local, caberá novo pedido de suspensão ao Presidente do Tribunal competente para conhecer de eventual recurso especial ou extraordinário.”

O próprio magistrado que concedeu a liminar pode revogá-la ou restabelecê-la.

De acordo com a Súmula 626 do STF, “A suspensão da liminar em mandado de segurança, salvo determinação em contrário da decisão que a deferir, vigorará até o trânsito em julgado da decisão definitiva de concessão da segurança ou, havendo recurso, até a sua manutenção pelo Supremo Tribunal Federal, desde que o objeto da liminar deferida coincida, total ou parcialmente, com o da impetração”.

Não será concedida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários e a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior (segundo prevalece, quando proveniente de contrabando). As vedações se estendem à tutela antecipada.

Nos termos do art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.016/2009, que disciplina o mandado de segurança, não será concedida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior (segundo prevalece, quando proveniente de contrabando), a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamentos de qualquer natureza. E o § 5º do mesmo artigo estende as vedações à tutela antecipada a que se referem os arts. 273 e 461 do CPC.

“O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária” (Súmula 213 do STJ). Somente a compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar ou por antecipação de tutela (Súmulas 212 do STJ e 45 do TRF da 4ª Região).

“Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria” (Súmula 271 do STF).

Questiona-se, hoje, se a concessão de liminar em mandado de segurança ou em outras ações judiciais (em especial na ação civil pública), enquanto perdurar o seu efeito, impede ou não a cobrança da multa e dos juros moratórios.

Nosso sistema estabelece a submissão das decisões administrativas às decisões judiciais. Por isso, se a decisão administrativa de órgão singular ou

colegiado é suficiente para impedir a imposição de penalidade (multa) e de juros moratórios (art. 100, parágrafo único, do CTN), com maior razão não se podem exigir tais verbas em razão do não pagamento do tributo durante o período de vigência da liminar judicial que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário. Caso a liminar seja revogada ou cassada, deverá ser fixado prazo para que o tributo seja pago, com a devida atualização monetária, mas sem a imposição da multa ou dos juros moratórios.

Nesse sentido, o § 2º do art. 63 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o qual estabelece que a interposição de ação judicial favorecida com medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até trinta dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou a contribuição.

Contra, no sentido de que a parte que obtém a liminar fica sujeita ao efeito *ex tunc* da sua cassação, Recurso Especial n. 503.697-MG, 1ª Turma do STJ, julgado em 26 de agosto de 2003.

A liminar poderá ser considerada perempta ou caduca, de ofício ou a requerimento do Ministério Público, quando o impetrante causar embaraço ao normal andamento do feito ou deixar de promover, por mais de três dias úteis, os atos e as diligências que lhe cumprirem.

5.3.2.2. O mandado de segurança e os atos judiciais

Decisões diversas admitiram o mandado de segurança contra ato judicial, em especial para dar efeito suspensivo a recurso que em regra só tem efeito devolutivo. Assim, a Súmula 267 do Supremo Tribunal Federal, que dita não caber mandado de segurança contra ato judicial passível de recurso ou correição, estaria superada.

No entanto, a atual redação do art. 558 do Código de Processo Civil e seu parágrafo único admite que o relator do agravo dê efeito suspensivo a esse recurso, regra que também se aplica àquelas apelações que em geral só teriam efeito devolutivo. Acredita-se que diante da nova norma a Súmula 267 do Supremo Tribunal Federal volte a ser observada com maior rigor.

5.3.2.3. Rito

O prazo para a impetração é de cento e vinte dias, contados da ciência do ato impugnado.

“É constitucional lei que fixa o prazo de decadência para a impetração

de mandado de segurança” (Súmula 632 do STF).

Não há dilação probatória em mandado de segurança, colhendo-se tão somente as informações da autoridade coatora (que dispõe de 10 dias para prestá-las) e a manifestação do Ministério Público (que é independente e por isso pode defender ou atacar o ato impugnado) no prazo de dez dias.

O mandado de segurança comporta litisconsórcio (arts. 46 e 49 do CPC), mas não a assistência.

A falta de informações não caracteriza a confissão ficta.

Não cabe o mandado de segurança contra lei em tese (Súmula 266 do STF). Porém, cabe o mandado de segurança contra leis e decretos de efeitos concretos (aqueles que não contêm um comando genérico, mas sim resultados efetivos, como as leis que concedem isenções ou os decretos que fixam tarifas).

Não cabe a condenação em honorários advocatícios na ação de mandado de segurança (Súmulas 512 do STF e 105 do STJ), sem prejuízo da aplicação de sanções no caso de litigância de má-fé.

A petição inicial deve ser encaminhada em duas vias, com cópias de todos os documentos.

A competência segue a regra geral da hierarquia do juiz natural, sendo competente o juiz de 1º grau para julgar mandado de segurança contra ato de Prefeito (observe-se que a Constituição do Estado de São Paulo confere ao Tribunal de Justiça competência originária para julgar mandado de segurança contra ato do Prefeito da Capital).

Impetrado o *writ* contra ato do Governador, competente para apreciá-lo e julgá-lo também é o Tribunal de Justiça do Estado.

A Lei n. 10.259/2001 veda a impetração de mandado de segurança junto aos Juizados Federais.

Não há segurança normativa, ou seja, que estabelece regra de conduta para casos futuros e indeterminados. Admite-se, porém, que em casos especiais a segurança seja estendida para atos futuros, entre as mesmas partes, desde que os atos impugnados sejam idênticos aos sentenciados anteriormente. A extensão deve ser expressa e depende de requerimento específico do impetrante.

A sentença que concede a segurança está sujeita ao reexame obrigatório e ao recurso voluntário de apelação, mas admite execução provisória, salvo nos

casos em que for vedada a concessão da medida liminar.

Da sentença que denega a segurança cabe apelação, com efeito meramente devolutivo, e os demais recursos previstos no Código de Processo Civil. São inadmissíveis embargos infringentes em mandado de segurança. Os prazos recursais são os fixados no Código de Processo Civil.

Das decisões em mandado de segurança proferidas em única instância cabem recursos especial e extraordinário, nos casos legalmente previstos, e recurso ordinário, quando a ordem for denegada.

5.3.2.4. *A coisa julgada e o mandado de segurança*

Coisa julgada. De acordo com o art. 19 da Lei n. 12.016/2009, a sentença ou o acórdão que denegar o mandado de segurança, sem decidir o mérito, não impedirá que o requerente, por ação própria, pleiteie os seus direitos e os respectivos efeitos patrimoniais.

A questão, na verdade, deve ser analisada conjuntamente com a Súmula 304 do Supremo Tribunal Federal.

A Súmula 304 traz que a decisão denegatória do mandado de segurança, não fazendo coisa julgada contra o impetrante (equivale a dizer “quando não fizer coisa julgada contra o impetrante”), não impede o uso da ação própria.

O próprio Supremo Tribunal Federal, examinando a questão diante dos arts. 15 e 16 da lei anterior (Lei n. 1.533/51), afirmava que a decisão denegatória da segurança, se aprecia o mérito do pedido e entende que o impetrante não tem direito algum (e não que apenas lhe falta o direito líquido e certo), faz coisa julgada material, impedindo a reapreciação da controvérsia em ação ordinária. A respeito, ver nota do mestre Theotonio Negrão ao art. 16 da Lei n. 1.533/51⁵.

Contudo, quando a decisão denegatória aprecia o mérito, mas conclui somente pela inexistência do direito líquido e certo (e não pela absoluta improcedência do pedido), o interessado pode renovar o pedido pelas vias ordinárias e, amparado pela ampla dilação probatória (inexistente no Mandado de Segurança), provar seu direito.

No entanto, se o mérito não foi apreciado em qualquer dos seus aspectos (sequer a existência ou não do direito líquido e certo chegou a ser apreciada), pode ser impetrado até mesmo outro mandado de segurança.

O não cumprimento das decisões proferidas em mandado de segurança caracteriza crime de desobediência, sem prejuízo das sanções administrativas

e da aplicação da lei do crime de responsabilidade (Lei n. 1.079/50).

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE MANDADO DE SEGURANÇA

Os requisitos da petição inicial estão disciplinados na Lei n. 12.016/2009, devendo ser atendidos quando de sua elaboração.

Situação hipotética: (Ponto n. 1 do 111º Exame da OAB/SP) A empresa Indústria e Comércio de Móveis de Madeira Santo Antonio Ltda., em 21-5-1995, teve contra si lavrado um Auto de Infração pela Fiscalização, uma vez que foi identificada a realização de uma operação de venda de mercadorias, em 5-10-1990, sem emissão de nota fiscal, o que implicou falta de pagamento de ICMS. No Auto de Infração e Imposição de Multa a fiscalização exigiu a cobrança do imposto calculado pela alíquota de 18% e da multa de 30% pela inadimplência, conforme previsto na Lei 7.896, de 23-3-1995, publicada na mesma data, sendo certo que a Lei 5.698, de 17-7-1988, vigente na data da ocorrência do fato gerador, fixava a alíquota de 10% e multa de 40%. Questão: Como advogado(a) da contribuinte, ingresse com a medida judicial cabível para defender os interesses de sua cliente.

O mandado de segurança poderá ser impetrado perante uma das Varas da Fazenda Pública do Estado de São Paulo ou perante uma das Varas da Fazenda Pública da Comarca de ou perante a Vara Cível da Comarca de, uma vez que o problema não faz menção acerca do local do ato ou do fato que deu origem à demanda. A autoridade coatora será o Delegado Regional Tributário.

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE ou DA VARA CÍVEL DA COMARCA DE ou EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS DE MADEIRA SANTO ANTONIO LTDA. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no inciso LXIX do artigo 5º da Constituição Federal e na Lei n. 12.016/2009, impetrar

MANDADO DE SEGURANÇA

contra ato do Sr. Delegado Regional Tributário em ... (ou Sr. Delegado Regional Tributário em São Paulo), pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. A Impetrante, em 21-5-1995, foi intimada da lavratura de Auto de Infração e

Imposição de Multa, pelo qual pretende a Fazenda Estadual a constituição de crédito tributário de **ICMS** incidente sobre operação de venda de mercadoria, sem emissão de Nota Fiscal, realizada em 5-10-1990.

A autoridade coatora, ao emitir o competente ato de lançamento, aplicou a alíquota de 18% para a apuração do ICMS e a alíquota de 30% para a apuração da multa pelo não recolhimento do imposto, conforme o disposto na Lei n. 7.896, de 23-3-1995.

Ocorre, Excelência, que na data da ocorrência do fato imponible vigia a Lei n. 5.698/88, que fixava a alíquota do ICMS no percentual de 10%. Portanto, desde já, comprova-se a ilegalidade do presente lançamento tributário, uma vez que a lei aplicável ao presente caso é a lei vigente à época da ocorrência do fato imponible, conforme o disposto no art. 144 do Código Tributário Nacional.

Resta claro, assim, o direito líquido e certo da Impetrante de não ser compelida ao recolhimento do crédito tributário de ICMS constituído por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa, em face de sua flagrante ilegalidade.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

2. O artigo 150, inciso III, letra “a”, do Texto Constitucional, ao dispor sobre o princípio da irretroatividade da lei tributária, assim disciplina:

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

.....

III — cobrar tributos:

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

.....”.

O princípio da irretroatividade da lei tributária determina que a lei tributária que institui ou aumenta tributos somente poderá atingir fatos imponíveis ocorridos posteriormente ao início de sua vigência.

Desde já se constata a nulidade do lançamento tributário ora questionado, tendo em vista a violação ao princípio da irretroatividade da lei tributária, já que a autoridade administrativa está pretendendo a cobrança do ICMS com a aplicação da alíquota disciplinada em lei posterior à ocorrência do fato imponible.

Por outro lado, o artigo 144 do Código Tributário Nacional é expresso em determinar:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

A autoridade coatora, ao emitir o presente lançamento tributário, não atendeu ao disposto no art. 144 do Código Tributário Nacional, uma vez que aplicou lei posterior à ocorrência do fato imponible.

Conforme acima exposto, a lei vigente à época do fato imponible era a Lei n. 5.698/88, que fixava a alíquota do ICMS no percentual de 10%, devendo, assim, a aludida alíquota ser aplicada à operação de venda de mercadoria realizada pela Autora em 5-10-1990, e

não a alíquota de 18% utilizada pela Fazenda Estadual, uma vez que prevista em lei posterior à ocorrência do fato imponible.

Nesse sentido as lições de **LUCIANO AMARO**, que assim ensina:

“O lançamento deve reportar-se à lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, como determina o caput do preceito transcrito, o que equivale a dizer que ele deve reger-se pela lei vigente por ocasião do nascimento da obrigação tributária que dele seja objeto” (Direito Tributário Brasileiro, Editora Saraiva, p. 338).

3. As únicas hipóteses de retroação da lei tributária estão disciplinadas no artigo 106 do Código Tributário Nacional:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I — em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II — tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática”.

A Lei n. 7.896/95, aplicada pela autoridade administrativa ao emitir o presente lançamento tributário, somente poderá prevalecer no tocante à multa aplicada, uma vez que disciplina penalidade menos severa que a lei vigente à época do fato imponible, porém jamais com relação à alíquota do imposto exigido.

Resta demonstrada assim a total nulidade do presente lançamento tributário.

III — DA CONCESSÃO DE MEDIDA LIMINAR

4. É flagrante a presença dos requisitos previstos no inciso II do artigo 7º da Lei n. 12.016/2009.

A relevância dos fundamentos repousa na total inconstitucionalidade e ilegalidade do lançamento consubstanciado no Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em 21 de maio de 1995, por total afronta ao princípio da irretroatividade da lei tributária, bem como por violação ao disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional, ao exigir o ICMS com base em alíquota instituída em lei posterior à ocorrência do fato imponible.

Por outro lado, a ineficácia da segurança caso seja concedida ela somente ao final decorre do fato de que, sem a medida liminar, o crédito tributário será inscrito na dívida ativa e ajuizada Execução Fiscal, com penhora de bens, o que, de fato, acarretará prejuízos de toda ordem à Impetrante em face da demonstrada inexigibilidade do referido crédito tributário.

IV — DO PEDIDO

5. Comprovado, à saciedade, o direito líquido e certo da Impetrante de não ser compelida ao recolhimento do crédito tributário consignado no Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em 21-5-1995, por sua flagrante ilegalidade.

Ante o exposto, requer a Impetrante a concessão de medida liminar, a fim de sustar

quaisquer atos a serem praticados por parte do Impetrado no sentido de inscrever o débito na dívida ativa e ajuizar Execução Fiscal tendente à exigibilidade do crédito de ICMS concernente à operação de circulação realizada em 5-10-1990.

Processado o presente “mandamus”, requisitadas as informações e ouvido o Ministério Público, requer a Impetrante a concessão da segurança em definitivo, a fim de ser cancelado o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração e Imposição de Multa.

Termos em que, dá-se à causa o valor de R\$ (valor do crédito tributário)....,
pede deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

5.3.3. A ação declaratória

O sujeito passivo poderá socorrer-se do Poder Judiciário mesmo que *não haja o ato de lançamento tributário*. Neste caso, pretende o sujeito passivo, em decorrência de ilegalidades da legislação tributária, justamente, evitar a emissão do lançamento tributário e consequentemente o nascimento da obrigação tributária.

Nessas hipóteses poderá o sujeito passivo utilizar-se da ação declaratória de inexistência ou existência de relação jurídica com fundamento no art. 4º, I, do Código de Processo Civil, combinado com o art. 282 do mesmo diploma legal.

“A ação declaratória negativa distingue-se da ação anulatória do débito fiscal, pois aquela tem cabimento antes do lançamento, enquanto que esta pressupõe o lançamento e tem por objeto anulá-lo” (RTFR, 117/23).

A ação declaratória também segue o procedimento ordinário do processo de conhecimento do Código de Processo Civil. Seu objeto é a declaração de existência ou inexistência de uma obrigação tributária principal ou acessória que poderia acarretar exigência futura.

De acordo com o art. 3º, § 1º, III, da Lei n. 10.259, de 12-7-2001, que dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Federais, a anulação de lançamento fiscal de valor até sessenta salários mínimos poderá ser processada pelo rito sumaríssimo previsto na Lei n. 9.099, de 26-9-1995.

Nos termos da Súmula 239 do STF:

“Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

A ação declaratória limita-se a afastar incerteza jurídica das relações já existentes à época do ajuizamento da ação, conforme decidiu a 2ª Turma do C. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 9.658. Exceção são os fatos geradores continuados, a exemplo do IPTU anualmente exigido, hipótese em que não havendo alteração legislativa é possível obter a extensão do julgado para o exercício seguinte.

MODELO DE PETIÇÃO DE AÇÃO DECLARATÓRIA

Situação hipotética: (Ponto n. 3 do 107º Exame da OAB/SP) A Prefeitura Municipal de São Paulo, por meio de seu Prefeito, fez sancionar a Lei 2.777, de 1998, aprovada pela Câmara Municipal, criando a taxa de conservação e limpeza de logradouros públicos, considerando os seguintes aspectos, a saber: a) fato gerador — os serviços de limpeza e conservação das calçadas, ruas e avenidas públicas, dentro do perímetro urbano municipal; b) sujeito ativo — Prefeitura Municipal de São Paulo; sujeito passivo — proprietário e possuidor de imóveis urbanos; c) aspecto temporal — primeiro dia de cada exercício; d) alíquota — 1%; e) base de cálculo — valor venal do imóvel. Questão: Como advogado(a) de João da Silva, proprietário de imóvel situado no perímetro urbano de São Paulo, proponha a medida judicial adequada à defesa dos interesses do cliente.

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

JOÃO DA SILVA (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (doc. 01), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no artigo 4º, I, combinado com o artigo 282, ambos do Código de Processo Civil, ajuizar

AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO JURÍDICO

contra a Prefeitura do Município de São Paulo, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. Em 1998 foi editada, no Município de São Paulo, a Lei n. 2.777, instituindo Taxa de Conservação e Limpeza de Logradouros Públicos, tendo como fato impositivo o serviço público de limpeza e conservação de calçadas, ruas e avenidas públicas dentro do perímetro urbano do Município de São Paulo.

Os sujeitos passivos da aludida taxa são os proprietários dos imóveis urbanos do Município de São Paulo. A base de cálculo eleita foi o valor venal dos imóveis, e a alíquota foi fixada em 1%.

O Autor, sendo proprietário de imóvel dentro do perímetro urbano do Município de São Paulo (doc. 02), foi eleito como sujeito passivo da Taxa de Conservação e Limpeza de Logradouros Públicos. Porém, conforme restará demonstrado, a referida taxa encontra-se eivada de inconstitucionalidade, por total afronta ao disposto no artigo 145, inciso II e § 2º, do Texto Constitucional.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

2. O artigo 145, inciso II, do Texto Constitucional é expresso em determinar:

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

I — impostos;

II — taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III — contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

O legislador constitucional outorgou competência aos entes políticos para instituir as taxas em razão do exercício do poder de polícia e decorrentes de serviços públicos específicos e divisíveis.

Portanto, da simples análise da Lei n. 2.777/98 se constata que o fato gerador é a prestação de serviços de limpeza e conservação de calçadas, ruas e avenidas públicas, serviços esses que não podem ser considerados como serviços públicos específicos e divisíveis, já que não relacionados diretamente a determinado contribuinte ou grupo de contribuintes.

Os serviços de limpeza e conservação de calçadas, ruas e avenidas públicas são serviços relativos a toda a coletividade, o que torna impossível sua remuneração por intermédio das taxas.

Nesse sentido, as lições de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

“Portanto, os serviços públicos dividem-se em gerais e específicos. Os serviços públicos gerais, ditos universais, são os prestados uti universi, isto é, indistintamente a todos os cidadãos. Eles alcançam a comunidade, como um todo considerada, beneficiando número indeterminado (ou, pelo menos, indeterminável) de pessoas. É o caso dos serviços de iluminação pública, de segurança pública, de diplomacia, de defesa externa do País etc. Todos eles não podem ser custeados, no Brasil, por meio de taxas, mas, sim, de receitas gerais do Estado, representadas, basicamente, pelos impostos, conforme vimos no tópico anterior.

Já, os serviços públicos específicos, também chamados singulares, são os prestados uti singuli. Referem-se a uma pessoa ou a um número determinado (ou, pelo menos, determinável) de pessoas. São de utilização individual e mensurável. Gozam, portanto, de divisibilidade, é dizer, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada. É o caso dos serviços de telefone, de transporte coletivo, de fornecimento domiciliar de água potável, de gás,

de energia elétrica etc. Estes, sim, podem ser custeados por meio de taxas de serviço” (Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, 14ª edição, p. 357).

3. E mais, a Taxa de Limpeza e Conservação instituída pela Lei n. 2.777/98 tem como base de cálculo o valor venal do imóvel, o que importa em violação ao disposto no § 2º do art. 145 do Texto Constitucional, que assim determina:

“Art. 145.

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

Ora, Excelência, o valor venal do imóvel é base de cálculo própria do Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, não se prestando para amparar a Taxa instituída pelo Município de São Paulo.

Resta clara, assim, a total inconstitucionalidade da Taxa instituída pela Lei n. 2.777/98.

III — DO PEDIDO

4. Provado, à saciedade, o direito do Autor de não se sujeitar ao recolhimento da Taxa de Conservação e Limpeza de Logradouros Públicos instituída por intermédio da Lei n. 2.777/98, por total afronta ao art. 145, II e § 2º, do Texto Constitucional.

Ante o exposto, requer o Autor seja citada a Ré, para, querendo, contestar a presente ação, a qual deverá ser julgada totalmente procedente, a fim de que seja declarada a inexistência de vínculo jurídico entre o Autor e a Ré no tocante à incidência da Taxa de Conservação e Limpeza de Logradouros Públicos instituída pela Lei n. 2.777/98.

Requer, outrossim, seja a Ré condenada ao pagamento dos honorários advocatícios, custas e demais despesas processuais.

O Autor provará o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

Termos em que, dando à causa o valor de R\$ (valor da taxa)....,

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

O ajuizamento da ação declaratória de inexistência de vínculo jurídico por si só não impede o lançamento do crédito tributário, tampouco suspende sua exigibilidade. Porém, poderá o contribuinte, a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário e evitar os efeitos da mora, efetuar o depósito judicial do valor do crédito. Poderá, ainda, o contribuinte requerer a antecipação dos efeitos da tutela, desde que preenchidos os requisitos disciplinados no art. 273 do Código de Processo Civil, quais sejam: a prova inequívoca da verossimilhança da alegação e o perigo de dano irreparável ou

de difícil reparação. A concessão da antecipação dos efeitos da tutela também tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, impedindo, assim, qualquer ato de cobrança por parte do detentor da capacidade tributária ativa.

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO DECLARATÓRIA COM ANTECIPAÇÃO DE TUTELA

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

JOÃO DA SILVA (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (doc. 01), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no artigo 4º, I, combinado com o artigo 282, ambos do Código de Processo Civil, ajuizar

AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO JURÍDICO

contra a Prefeitura do Município de São Paulo, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. Em 1998 foi editada, no Município de São Paulo, a Lei n. 2.777, instituindo Taxa de Conservação e Limpeza de Logradouros Públicos, tendo como fato imponible o serviço público de limpeza e conservação de calçadas, ruas e avenidas públicas dentro do perímetro urbano do Município de São Paulo.

Os sujeitos passivos da aludida taxa são os proprietários dos imóveis urbanos no Município de São Paulo. A base de cálculo eleita foi o valor venal dos imóveis, e a alíquota foi fixada em 1%.

O Autor, sendo proprietário de imóvel dentro do perímetro urbano do Município de São Paulo (doc. 02), foi eleito como sujeito passivo da Taxa de Conservação e Limpeza de Logradouros Públicos. Porém, conforme restará demonstrado, a referida taxa encontra-se eivada de inconstitucionalidade, por total afronta ao disposto no artigo 145, inciso II e § 2º, do Texto Constitucional.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

2. O artigo 145, inciso II, do Texto Constitucional é expresso em determinar:

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

I — impostos;

II — taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III — contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

O legislador constitucional outorgou competência aos entes políticos para instituir as taxas em razão do exercício do poder de polícia e decorrentes de serviços públicos específicos e divisíveis.

Portanto, da simples análise da Lei n. 2.777/98 se constata que o fato gerador é a prestação de serviços de limpeza e conservação de calçadas, ruas e avenidas públicas, serviços esses que não podem ser considerados como serviços públicos específicos e divisíveis, uma vez que não relacionados diretamente a determinado contribuinte ou grupo de contribuintes.

Os serviços de limpeza e conservação de calçadas, ruas e avenidas públicas são serviços relativos a toda a coletividade, o que torna impossível sua remuneração por intermédio das taxas.

Nesse sentido, as lições de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

“Portanto, os serviços públicos dividem-se em gerais e específicos. Os serviços públicos gerais, ditos universais, são os prestados uti universi, isto é, indistintamente a todos os cidadãos. Eles alcançam a comunidade, como um todo considerada, beneficiando número indeterminado (ou, pelo menos, indeterminável) de pessoas. É o caso dos serviços de iluminação pública, de segurança pública, de diplomacia, de defesa externa do País etc. Todos eles não podem ser custeados, no Brasil, por meio de taxas, mas, sim, de receitas gerais do Estado, representadas, basicamente, pelos impostos, conforme vimos no tópico anterior.

Já, os serviços públicos específicos, também chamados singulares, são os prestados uti singuli. Referem-se a uma pessoa ou a um número determinado (ou, pelo menos, determinável) de pessoas. São de utilização individual e mensurável. Gozam, portanto, de divisibilidade, é dizer, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada. É o caso dos serviços de telefone, de transporte coletivo, de fornecimento domiciliar de água potável, de gás, de energia elétrica etc. Estes, sim, podem ser custeados por meio de taxas de serviço” (Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, 14ª edição, p. 357).

3. E mais, a Taxa de Limpeza e Conservação instituída pela Lei n. 2.777/98 tem como base de cálculo o valor venal do imóvel, o que importa em violação ao disposto no § 2º do artigo 145 do Texto Constitucional, que assim determina:

“Art. 145.

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

Ora, Excelência, o valor venal do imóvel é base de cálculo própria do Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, não se prestando para amparar a Taxa instituída pelo Município de São Paulo.

Resta clara, assim, a total inconstitucionalidade da Taxa instituída pela Lei n. 2.777/98.

III — DA ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA

4. O artigo 273 do Código de Processo Civil dispõe que:

“Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca,

se convença da verossimilhança da alegação e:

I — haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; ou

II — fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu”.

A prova inequívoca da verossimilhança da alegação decorre da flagrante violação ao disposto no inciso II e § 2º do artigo 145, conforme amplamente demonstrado pelo Autor.

O fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação consiste no fato de que, sem a antecipação dos efeitos da tutela, o Réu certamente determinará o lançamento da aludida Taxa com aplicação da multa pelo não recolhimento, o que impedirá a obtenção de Certidões Negativas de Débito e, posteriormente, determinará a inscrição do referido Débito na Dívida Ativa, ajuizando a competente Execução Fiscal com a penhora de bens do Autor, o que por si só já trará enormes prejuízos ao Autor.

Por outro lado, caso efetue o pagamento do débito e, posteriormente, a presente ação venha a ser julgada procedente, o Autor terá de se sujeitar ao caminho tortuoso da repetição do indébito.

Resta clara, assim, a presença dos requisitos previstos no artigo 273 do Código de Processo Civil.

IV — DO PEDIDO

5. Provado, à saciedade, o direito do Autor de não se sujeitar ao recolhimento da Taxa de Conservação e Limpeza de Logradouros Públicos instituída por intermédio da Lei n. 2.777/98, por total afronta ao artigo 145, II e § 2º, do Texto Constitucional, requer desde já a antecipação dos efeitos da tutela a fim de afastar a incidência da referida taxa.

Requer, ainda, o Autor seja citada a Ré, para, querendo, contestar a presente ação, a qual deverá ser julgada totalmente procedente, a fim de que seja declarada a inexistência de vínculo jurídico entre o Autor e a Ré no tocante à incidência da Taxa de Conservação e Limpeza de Logradouros Públicos instituída pela Lei n. 2.777/98.

Requer, outrossim, seja a Ré condenada ao pagamento dos honorários advocatícios, custas e demais despesas processuais.

O Autor provará o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

Termos em que, dando à causa o valor de R\$ (valor da taxa)...

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

Poderá, ainda, o sujeito passivo, ***inexistindo o ato de lançamento tributário***, utilizar-se do mandado de segurança preventivo contra o ato a ser praticado pela autoridade coatora, com fundamento no inciso LXIX do art. 5º da Constituição Federal e na Lei n. 12.016/2009, porém para a utilização do

mandado de segurança requer-se o direito líquido e certo, ou seja, o direito deve ser comprovado de plano, não dependendo de dilação probatória, caso contrário o sujeito passivo deve se utilizar da ação declaratória.

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

JOÃO DA SILVA (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (doc. 01), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no inciso LXIX do artigo 5º do Texto Constitucional e na Lei n. 12.016/2009, impetrar

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO

contra ato a ser praticado pelo Diretor do Departamento de Rendas Mobiliárias da Prefeitura do Município de São Paulo, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. Em 1998 foi editada, no Município de São Paulo, a Lei n. 2.777, instituindo Taxa de Conservação e Limpeza de logradouros públicos, tendo como fato impositivo o serviço público de limpeza e conservação de calçadas, ruas e avenidas públicas dentro do perímetro urbano do Município de São Paulo.

Os sujeitos passivos da aludida taxa são os proprietários dos imóveis urbanos no Município de São Paulo. A base de cálculo eleita foi o valor venal dos imóveis, e a alíquota foi fixada em 1%.

O Impetrante, sendo proprietário de imóvel dentro do perímetro urbano do Município de São Paulo (doc. 02), foi eleito como sujeito passivo da Taxa de Conservação e Limpeza de Logradouros Públicos. Porém, conforme restará demonstrado, referida taxa encontra-se eivada de inconstitucionalidade, por total afronta ao disposto no artigo 145, inciso II e § 2º, do Texto Constitucional.

Portanto, qualquer ato a ser praticado pela autoridade coatora tendente à exigibilidade de referida taxa é ato ilegal e arbitrário, passível de correção por intermédio do presente “mandamus”.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

2. O artigo 145, inciso II, do Texto Constitucional é expreso em determinar:

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

I — impostos;

II — taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou

potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III — contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

O legislador constitucional outorgou competência aos entes políticos para instituir as taxas em razão do exercício do poder de polícia e decorrentes de serviços públicos específicos e divisíveis.

Portanto, da simples análise da Lei n. 2.777/98 constata-se que o fato gerador é a prestação de serviços de limpeza e conservação de calçadas, ruas e avenidas públicas, serviços esses que não podem ser considerados como serviços públicos específicos e divisíveis, uma vez que não relacionados diretamente a determinado contribuinte ou grupo de contribuintes.

Os serviços de limpeza e conservação de calçadas, ruas e avenidas públicas são serviços relativos a toda a coletividade, o que torna impossível sua remuneração por intermédio das taxas.

Nesse sentido, as lições de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

“Portanto, os serviços públicos dividem-se em gerais e específicos. Os serviços públicos gerais, ditos universais, são os prestados uti universi, isto é, indistintamente a todos os cidadãos. Eles alcançam a comunidade, como um todo considerada, beneficiando número indeterminado (ou, pelo menos, indeterminável) de pessoas. É o caso dos serviços de iluminação pública, de segurança pública, de diplomacia, de defesa externa do País etc. Todos eles não podem ser custeados, no Brasil, por meio de taxas, mas, sim, de receitas gerais do Estado, representadas, basicamente, pelos impostos, conforme vimos no tópico anterior.

Já, os serviços públicos específicos, também chamados singulares, são os prestados uti singuli. Referem-se a uma pessoa ou a um número determinado (ou, pelo menos, determinável) de pessoas. São de utilização individual e mensurável. Gozam, portanto, de divisibilidade, é dizer, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada. É o caso dos serviços de telefone, de transporte coletivo, de fornecimento domiciliar de água potável, de gás, de energia elétrica etc. Estes, sim, podem ser custeados por meio de taxas de serviço” (Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, 14ª edição, p. 357).

3. E mais, a Taxa de Limpeza e Conservação instituída pela Lei n. 2.777/98 tem como base de cálculo o valor venal do imóvel, o que importa em violação ao disposto no § 2º do artigo 145 do Texto Constitucional, que assim determina:

“Art. 145.

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

Ora, Excelência, o valor venal do imóvel é base de cálculo própria do Imposto sobre Propriedade predial e territorial urbana, não se prestando para amparar a Taxa instituída pelo Município de São Paulo.

Resta clara, assim, a total inconstitucionalidade da Taxa instituída pela Lei n. 2.777/98.

III — DA CONCESSÃO DE MEDIDA LIMINAR

4. É flagrante a presença dos requisitos previstos no inciso II do artigo 7º da Lei n. 12.016/2009.

A relevância dos fundamentos repousa na total inconstitucionalidade da Taxa de Conservação e Limpeza de Logradouros Públicos instituída pela Lei n. 2.777/98, por total afronta ao disposto no inciso II e § 2º do artigo 145 do Texto Constitucional, por tratar-se de serviços públicos gerais e com base de cálculo própria do Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana.

Por outro lado, a ineficácia da segurança caso seja ela concedida somente ao final decorre do fato de que, sem a medida liminar, a autoridade coatora determinará a constituição do referido crédito tributário com a aplicação das sanções cabíveis em decorrência do não pagamento por parte do Impetrante, ou, caso efetue o pagamento e ao final a segurança seja concedida, deverá o Impetrante trilhar o penoso caminho da repetição do indébito, que por si só lhe acarretará enormes prejuízos.

IV — DO PEDIDO

5. Comprovado, à saciedade, o direito líquido e certo do Impetrante de não se sujeitar ao recolhimento da Taxa de Conservação e Limpeza de Logradouros Públicos instituída pela Lei n. 2.777/98, por sua flagrante inconstitucionalidade.

Ante o exposto, requer o Impetrante a concessão de medida liminar, a fim de sustar quaisquer atos a serem praticados por parte do Impetrado no sentido de exigir do Impetrante o recolhimento da aludida Taxa.

Processado o presente “mandamus”, requisitadas as informações e ouvido o Ministério Público, requer o Impetrante a concessão da segurança em definitivo, a fim de ser reconhecido seu direito líquido e certo de não se sujeitar ao recolhimento da Taxa instituída pela Lei n. 2.777/98.

Termos em que, dá-se à causa o valor de R\$ (valor da taxa)...

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

5.4. A INSCRIÇÃO DO DÉBITO NA DÍVIDA ATIVA E A EXECUÇÃO FISCAL

A inscrição do débito na dívida ativa não integra o lançamento, é posterior a ele e serve, dentre outras finalidades, para verificar o controle da legalidade da exigência e possibilitar a extração da certidão de dívida ativa, a formalização do título executivo necessário para a execução (art. 201 do CTN e § 3º do art. 2º da Lei n. 6.830/80). A inscrição constitui a dívida ativa.

A dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção relativa de certeza e liquidez (art. 3º da Lei n. 6.830/80).

A execução fiscal, prevista na Lei n. 6.830/80, tem por objetivo dar ao Fisco (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias e fundações públicas) um instrumento célere de cobrança de sua dívida ativa (crédito).

Pressuposto para a execução fiscal é a existência de dívida regularmente inscrita, pois do contrário não haverá o título executivo (a certidão da dívida ativa é extraída com base nos dados previamente inscritos e se inclui entre os títulos extrajudiciais arrolados no art. 585 do CPC).

A Portaria n. 321/2006 do Procurador-Geral da Fazenda Nacional orienta que CDAs de até R\$ 10.000,00 sejam encaminhadas aos Cartórios de Protesto, medida que também é adotada por Procuradorias Estaduais e Municipais e que tem gerado inúmeras controvérsias.

Quem sustenta o cabimento da medida (posição que entendo ser a mais acertada) argumenta que a Lei n. 9.492/97 permite o protesto de “outros documentos de dívida”, além daqueles nela especificados (AC 828.243-5/4, TJSP, j. 14-4-2009), e relembra que a CDA é um título executivo extrajudicial com presunção (ainda que relativa) de certeza e liquidez. Ademais, a medida não é mais gravosa do que a execução fiscal que ela pode evitar. Sobre o tema, merece destaque a declaração de voto vencedor do Des. Gilberto Passos de Freitas no Agravo Regimental n. 126.917-0/6-01, julgado pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo em 22-3-2006.

Contra, no sentido de que não cabe o protesto, Agravo Regimental n. 129.352.0/0-02 e Agravo Regimental no Agravo n. 936.606, STJ.

De outro lado há quem sustente, a partir dos arts. 38, da Lei n. 6.830/80, e 204, do Código Tributário Nacional, que a CDA serve apenas para aparelhar a execução fiscal.

Outra questão recente que trouxe polêmicas sobre a execução foi a Resolução n. 33/2006 do Senado Federal, que permite o endosso-mandato da CDA para que a cobrança (inclusive a execução fiscal) possa ser efetivada por meio de instituições financeiras. A Resolução é questionada com base no art. 132 da CF, o qual atribui aos Procuradores do Estado e do Distrito Federal a representação judicial das respectivas unidades federadas (ADI n. 3.786).

A execução fiscal deve ser proposta no foro do domicílio do executado. Caso haja mais de um executado, o exequente poderá escolher o domicílio de qualquer deles, observadas ainda as demais opções do art. 578 do Código de Processo Civil (em especial a possibilidade de a execução fiscal ser proposta

no foro da situação de um bem quando a dívida dele se originar). O Estado estrangeiro e suas representações desfrutam de imunidade tributária absoluta, salvo renúncia expressa em sentido contrário.

“Proposta a execução fiscal, a posterior mudança de domicílio do executado não desloca a competência já fixada” (Súmula 58 do STJ).

As execuções fiscais de competência da União, suas autarquias e fundações públicas devem ser distribuídas ao juízo federal de 1ª instância do foro do domicílio do executado. Se no local não houver Vara da Justiça Federal, a execução deve ser distribuída ao juízo estadual, nos termos dos arts. 109, § 3º, da Constituição Federal e 15 da Lei n. 5.010/66, sendo o recurso dirigido ao Tribunal Regional Federal competente (arts. 108, II, e 109, § 4º, da CF).

“A execução fiscal da Fazenda Pública Federal será proposta perante o juiz de direito da Comarca do devedor, desde que não seja ela sede da Justiça Federal” (Súmula 40 do extinto TFR).

Quanto aos embargos de terceiro de interesse da União, autarquia federal ou empresa pública federal (art. 109, I, da CF), prevalecia que a competência para o julgamento é da Justiça Federal (STF — *RT*, 577:260), circunstância que pode deslocar a própria execução fiscal para aquele juízo. A 1ª Seção do STJ, contudo, ao julgar os CComp 34.513 e 89.267, alterou o entendimento e passou a estabelecer que a competência do juízo estadual (art. 15 da Lei n. 5.010/66) se estende para os embargos de terceiro, para a ação anulatória e para a ação declaratória.

Pelo despacho que determina a citação, o executado é citado para pagar ou nomear bens à penhora no prazo de cinco dias (ao contrário do CPC, que prevê o prazo de 3 dias).

Decorrido o prazo sem o pagamento ou a nomeação de bens, o executado terá seus bens penhorados. Cumpre ao oficial que efetiva a penhora, entre outros atos, realizar a avaliação do bem, *quantum* que poderá ser questionado até a publicação do edital de leilão (art. 13 da Lei n. 6.830/80).

De acordo com o art. 185-A do Código Tributário Nacional, na redação da Lei Complementar n. 118, em vigor desde 9 de junho de 2005, na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não serem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que

promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

O STJ, ao julgar o Aravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 952.491, conclui que em relação ao patrimônio das pessoas jurídicas o bloqueio e a penhora correspondem a uma penhora de estabelecimento comercial e só cabem em hipóteses excepcionais.

A indisponibilidade de que trata o *caput* do art. 185-A limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o *caput* do art. 185-A enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.

Efetivada a penhora, com a nomeação do depositário do bem, o executado será intimado para opor embargos em trinta dias (o prazo no CPC é de 15 dias). O prazo, segundo prevalece na jurisprudência, é contado da própria intimação da penhora (e não da data da juntada do mandado aos autos, conforme prevê o CPC). A intimação pessoal do executado, consoante dispõe a Súmula 190 do extinto Tribunal Federal de Recursos, dispensa a publicação prevista no art. 12 da Lei n. 6.830/80 (publicação no *DOU* da juntada do mandado de penhora aos autos).

“É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito” (Súmula Vinculante 25 do STF).

O art. 16 da Lei n. 6.830/80 exige a garantia do juízo para que possam ser opostos embargos à execução fiscal, regra especial que afasta a dispensa de garantia prevista no art. 736 do CPC.

Admite-se que o juízo seja garantido por título da dívida pública, desde que este tenha efetiva liquidez (Súmula 33 do TRF da 2ª Região).

A penhora em reforço ou em substituição não reabre o prazo para a oposição dos embargos à execução. Excepcionalmente admitem-se embargos restritos à impugnação da própria penhora, a exemplo da hipótese em que a constrição recai sobre bens impenhoráveis.

Na execução por carta, os embargos serão oferecidos no juízo deprecante ou no juízo deprecado, mas a competência para julgá-los é do juízo

deprecante, salvo se versarem unicamente vícios ou defeitos da penhora, avaliação ou alienação dos bens (art. 747 do CPC e Súmula 46 do STJ).

A obtenção do efeito suspensivo para os embargos não é automática; depende do reconhecimento da relevância da fundamentação e do risco de grave dano (REsp 1.024.128).

A impugnação aos embargos também deve ser apresentada em trinta dias.

No caso de fiança bancária, o prazo para os embargos à execução é contado da juntada do respectivo comprovante aos autos. Quanto ao depósito em dinheiro prevalecia que o prazo para a oposição dos embargos à execução se conta do próprio depósito, e não da juntada do respectivo comprovante aos autos (STJ, 2ª Turma, AgRg em Ag. 9822739-3, j. 16-6-1998), entendimento mais lógico quando se observa que ao efetivar o depósito em um processo, tal se dá porque dele o depositante tem inequívoco conhecimento.

Contudo, o STJ alterou o seu entendimento sobre o tema e passou a exigir a redução a termo do depósito e a intimação do ato ao devedor, para então ter início a contagem do prazo para a oposição dos embargos (REsp 806.087, j. 7-8-2008).

Desde que não haja outros bens capazes de garantir a execução ou determinação de reforço, a penhora parcial é suficiente para a oposição dos embargos (REsp 995.706).

Para a hipótese de bloqueio de bens ou valores ou penhora *on-line*, o prazo para a oposição de embargos à execução deve ser contado da data da notificação da medida ao executado. Nesse sentido, o art. 9º, § 2º, do Provimento TST n. 6/2005.

Parte da doutrina e da jurisprudência admite a exceção e a objeção de pré-executividade, ou seja, o questionamento da execução mediante simples petição nos próprios autos daquela e independentemente de garantia, desde que a exigência do Fisco apresente vícios evidentes ou haja questões de ordem pública que possam ser conhecidas até mesmo de ofício pelo juiz (*Bol. AASP*, 2.022, p. 309, e *RT*, 657:243, 735:301 e 740:351).

Nos Embargos de Divergência n. 388.000, o C. STJ reconheceu que prescrição é matéria suscetível de arguição por meio de exceção de pré-executividade. Atualmente a matéria pode ser conhecida de ofício.

Cabe objeção de pré-executividade, a qualquer tempo, quando a matéria suscitada é de ordem pública e poderia ser reconhecida até mesmo de ofício pelo juiz.

Já a exceção de pré-executividade é admitida para questionar vícios que, embora prejudiciais a direitos disponíveis, podem ser reconhecidos independentemente da produção de novas provas. Não se admite a exceção após o decurso do prazo legal para a oposição de embargos à execução, e tampouco quando a alegação depende de dilação probatória para ser conhecida.

O STJ, contudo, não faz a distinção, conforme se verifica da Súmula 393 abaixo transcrita:

“A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

Conforme bem lecionam Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery⁶, “O ato do Juiz que resolve a exceção é recorrível: a) se rejeitá-la é decisão interlocutória, impugnável por recurso de agravo (arts. 162, § 2º, e 552); b) se acolhê-la e extinguir a execução é sentença, impugnável por apelação (CPC, arts. 162, § 1º, 795 e 513); c) se acolhê-la, mas não extinguir a execução, é decisão interlocutória impugnável pelo recurso de agravo (CPC, arts. 162, § 2º, e 552)”. São devidos honorários advocatícios, observados os parâmetros do art. 20, § 4º, do CPC.

Em execução fiscal não se admite reconvenção ou pedido de compensação (há precedentes em sentido contrário quando o executado possui crédito líquido e certo contra a exequente). E as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimento (processadas separadamente na forma dos arts. 112, 134, 135, 304 e 305 do CPC), serão arguidas como matéria preliminar dos embargos e com estes julgadas.

Se antes da decisão de primeira instância a inscrição da dívida for a qualquer tempo cancelada, a execução fiscal será extinta sem ônus para as partes. A exequente, porém, arcará com as despesas eventualmente decorrentes da execução fiscal indevidamente proposta (Súmula 153 do STJ).

Em qualquer fase do processo, o juiz deferirá ao executado a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária, e à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem prevista no art. 11 da Lei n. 6.830/80. A penhora em substituição ou em reforço não reabre o prazo para os embargos à execução.

Súmula 406 do STJ: “A Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhorado por precatório”.

Até a decisão de primeira instância a certidão da dívida ativa pode ser emendada ou substituída, reabrindo-se na íntegra o prazo de trinta dias para a oposição de embargos.

Súmula 392 do STJ: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.

À sentença que julga os embargos procedentes impõe-se o reexame obrigatório, cabendo ao magistrado remeter os autos ao tribunal competente ainda que não seja interposta a apelação. Não há o reexame obrigatório nas execuções ou embargos de até sessenta salários mínimos, conforme consta da atual redação do art. 475 do Código de Processo Civil.

A apelação voluntária, com prazo de quinze dias para interposição, é cabível tanto na hipótese de procedência quanto na hipótese de improcedência dos embargos. O prazo para as razões é contado em dobro em favor da Fazenda (art. 188 do CPC). O prazo para contrarrazões é simples.

Das sentenças de primeira instância proferidas em execução (ou embargos) de valor igual ou inferior a 50 ORTN na data da propositura da execução, o recurso cabível será o de embargos infringentes (art. 34 da Lei n. 6.830/80), para o próprio juiz sentenciante, com prazo de dez dias para interposição. O prazo é de vinte dias para a Fazenda.

De acordo com a jurisprudência do STJ, 50 ORTN correspondem a 308, 50 BTN ou UFIR, que correspondiam a R\$ 328,27, em janeiro de 2001, e que devem ser atualizados pelo IPCA-E até a data da propositura da execução (REsp 1.168.625, julgado na forma do art. 543-C do CPC).

Qualquer que seja o valor da execução, são cabíveis os embargos declaratórios e o recurso extraordinário. Não cabe recurso especial em caso de embargos infringentes (os *embarginhos* da Lei n. 6.830/80), pois a decisão não é prolatada por Tribunal (art. 105, III, *a*, da CF).

Nesse sentido, a Súmula 640: “É cabível recurso extraordinário contra decisão proferida por juiz de primeiro grau nas causas de alçada, ou por turma recursal de juizado especial cível e criminal”.

Superada a fase dos embargos, os bens são remetidos a leilão e o produto da alienação é utilizado para a satisfação do crédito. Caso o valor obtido seja insuficiente, nova penhora é efetivada, sem nova oportunidade de embargos à execução.

Caso não haja lance de valor superior ao da avaliação no primeiro leilão, impõe-se a segunda licitação, nos termos da Súmula 128 do STJ. Em segundo leilão, será aceito o melhor lance, desde que não caracterizado o preço vil (irrisório), matéria que poderá ser objeto de embargos à arrematação (art. 746 do CPC) ou mesmo apreciada de ofício pelo juiz (art. 694, § 1º, do CPC).

Após a superação da fase dos embargos e antes do leilão, a exequente pode adjudicar o bem pelo valor da avaliação. Após o leilão, a adjudicação pode ser efetivada pelo valor da avaliação (se não houver licitante) ou, havendo licitante, pelo valor da melhor oferta (art. 24 da Lei n. 6.830/80).

De acordo com a atual redação dos §§ 2º e 3º do art. 685-A do Código de Processo Civil, idêntico direito pode ser exercido pelo credor com garantia real, pelos credores concorrentes que hajam penhorado o mesmo bem, pelo cônjuge, pelos descendentes ou ascendentes do executado.

Havendo mais de um pretendente, proceder-se-á entre eles à licitação; em igualdade de oferta, terá preferência o cônjuge, descendente ou ascendente, nessa ordem. A seguir a preferência será da Fazenda Pública exequente.

O art. 787 do CPC, que previa a remição pelo cônjuge, pelo descendente ou pelo ascendente, foi revogado pela Lei n. 11.382/2006.

Até o momento da lavratura do auto de adjudicação ou arrematação, o executado pode remir (remição) a execução, depositando a totalidade do valor devido (art. 651 do CPC), incluídos juros, custas e honorários advocatícios.

A arrematação constará de auto que será lavrado de imediato (e não mais no prazo de 24 horas), nele mencionadas as condições pelas quais foi alienado o bem.

De acordo com o art. 53 da Lei n. 8.212/91, na execução judicial da dívida ativa da União, suas autarquias e fundações públicas, será facultado ao exequente indicar bens à penhora, a qual será efetivada concomitantemente com a citação inicial do devedor. Os bens penhorados nos termos deste artigo ficam desde logo indisponíveis.

Efetuada o pagamento integral da dívida executada, com seus acréscimos legais, no prazo de 2 (dois) dias úteis contados da citação, independentemente da juntada aos autos do respectivo mandado, poderá ser liberada a penhora, desde que não haja outra execução pendente.

De acordo com o art. 6º, § 7º, da Lei n. 11.101/2005, as execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento (causa de suspensão da exigibilidade

do crédito) ou de falência.

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

Situação hipotética: (Exame 120 — OAB/SP) FUNDAÇÃO MISERICORDIOSA DE SÃO PAULO, entidade de assistência social sem finalidade lucrativa e como tal reconhecida, confecciona e fabrica produtos cujo lucro é totalmente revertido para as suas finalidades sociais. Em 30 de maio de 2002, a Fundação foi autuada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, pretendendo o pagamento da quantia de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) a título de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sobre as operações de venda dos produtos por ela fabricados, referentes ao período de janeiro de 1995 a março de 2002, além da multa, juros e correção monetária. Em 20 de maio de 2003, após citada, a Fundação foi intimada da penhora sobre bens de sua propriedade, em razão da execução fiscal do débito. **QUESTÃO:** Como advogado da Fundação Misericordiosa de São Paulo, ingresse com via judicial mais adequada à defesa dos seus interesses.

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DE EXECUÇÕES FISCAIS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Processo n.

Execução Fiscal

FUNDAÇÃO MISERICORDIOSA DE SÃO PAULO, entidade de assistência social sem finalidade lucrativa (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no art. 16 da Lei n. 6.830/80, opor

EMBARGOS

à Execução Fiscal proposta pela **FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO**, requerendo, assim, a juntada das anexas razões a fim de que produzam seus efeitos de direito.

Termos em que,

p. deferimento.

Local e Data

Assinatura do Advogado

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

Pela Embargante: **FUNDAÇÃO MISERICORDIOSA DE SÃO PAULO**

I — DOS FATOS

1. Trata-se o presente processo de Execução Fiscal proposta pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo, objetivando a cobrança de crédito tributário de **ICMS**, constituído por intermédio de Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em 30 de maio de 2002, incidente sobre as operações de venda de produtos fabricados pela Embargante, no período de janeiro de 1995 a março de 2002.

No entanto, Excelência, a Embargante, conforme restará devidamente demonstrado, é uma sociedade de assistência social sem fins lucrativos, estando portanto imune aos impostos que incidam sobre o seu patrimônio, renda e serviços, nos exatos termos da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 do Texto Constitucional.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

A — DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2. Primeiramente cumpre ressaltar que a Constituição Federal, em seu art. 150, inciso VI, letra “c”, assim determina:

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

.....
VI — instituir impostos sobre:

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

Da simples análise do dispositivo supratranscrito se constata que o legislador constituinte determinou, expressamente, que as entidades de assistência social sem fins lucrativos, e desde que atendidos os requisitos determinados por lei específica, não poderiam ser tributadas sobre seu patrimônio, renda ou serviço, instituto jurídico esse denominado **IMUNIDADE**.

Tem-se como certo tratar-se de uma norma constitucional de eficácia contida, ou, melhor dizendo, eficácia restringível, isto é, o legislador ordinário poderá restringir o usufruto do direito outorgado pelo legislador constituinte, porém sem afrontar o conteúdo mínimo do direito protegido pela norma constitucional.

Sendo assim, o conteúdo jurídico constante da referida norma é o privilégio e a proteção de algumas entidades, sem fins lucrativos, no tocante à carga tributária, em face de seus objetivos institucionais e suas finalidades.

3. Cumpre, ainda, perquirir a que espécie de veículo introdutor de normas jurídicas quis o legislador constituinte referir-se ao condicionar o usufruto da imunidade à observância de certos requisitos que seriam disciplinados mediante lei específica.

Dúvidas não há de que a imunidade é considerada uma limitação da competência tributária decorrente de regra constitucional, ou seja, é impeditivo existente para a

definição da hipótese de incidência tributária.

Neste ponto, necessário se faz analisarmos o artigo 146 da Constituição Federal, que assim disciplina:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II — regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

.....”.

Sendo assim, em atenção à interpretação sistemática que o texto constitucional requer, tem-se como certo que a única lei que poderia dispor sobre os requisitos necessários para o gozo da **IMUNIDADE** prevista no artigo 150, inciso VI, letra “c”, seria a **LEI COMPLEMENTAR**.

No mesmo sentido, temos as lições do Mestre **ROQUE ANTONIO CARRAZZA**, em seu Curso de Direito Constitucional Tributário, 9. ed., Malheiros Editores, para quem:

“O art. 150, VI, ‘c’, da CF estabelece serem imunes à tributação por via de impostos os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores (aqui compreendidas as centrais sindicais), as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, ‘atendidos os requisitos da lei’. Temos para nós que tal lei deve ser, necessariamente, complementar. Com efeito, ela é que especificará os pressupostos, necessários e suficientes, para que as mencionadas entidades tenham reconhecido o direito à imunidade tributária, não só por parte da União como, também, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Esta lei vinculará, pois, todas as pessoas políticas. É o quanto basta para inferirmos que deverá ter caráter nacional. Ora, a lei tributária de caráter nacional é a lei complementar votada pelo Congresso Nacional; nunca lei ordinária (federal, estadual, municipal ou distrital), que, por força dos princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital, só vincula a pessoa política que a editou e seus subordinados. Ao argumento de que a Carta Suprema não empregou a expressão ‘lei complementar’ contrapomos o de que ela também não empregou a expressão ‘lei ordinária’. Antes, limitou-se a fazer uma referência genérica a lei, deixando aos doutrinadores a tarefa de dilucidar que tipo de lei é esta. Em suma, a interpretação sistemática nos revela que tal lei só pode ser uma lei complementar nacional (editada, pois, pelo Congresso Nacional). Ademais, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, deve, nos termos do art. 146, II, da CF, ser regulada por meio de lei complementar” (grifado) (p. 497/498).

4. Por outro lado, após o advento da Constituição Federal de 1988, o nosso Código Tributário Nacional foi recepcionado como lei complementar no que se refere às suas normas gerais em matéria de legislação tributária.

Dessa forma, assim disciplina o Código Tributário Nacional ao tratar dos requisitos que devem ser atendidos pelas entidades educacionais para o usufruto da **IMUNIDADE**:

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

I — não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a

qualquer título;

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

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

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

Vale dizer, ainda, que a imunidade das instituições de assistência social é considerada como condicionada, só existente para aquelas sem fins lucrativos, o que se traduz no preenchimento dos requisitos disciplinados no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Claro está, portanto, que qualquer entidade de assistência social que preencha os requisitos acima mencionados tem direito ao benefício da imunidade, e tais requisitos somente poderão ser alterados por outra lei complementar.

A intenção do legislador constituinte ao outorgar a imunidade tributária às entidades de assistência social foi justamente incentivar a iniciativa privada no auxílio do desenvolvimento assistencial do povo brasileiro, dever esse do próprio Estado.

5. Por outro lado, resta, ainda, salientar que, conforme acima exposto, o único veículo introdutor de normas jurídicas capaz de disciplinar os requisitos necessários para o usufruto da imunidade é a lei complementar, e não simples lei ordinária.

Dessa forma, os únicos requisitos que prevalecem são os constantes do art. 14 do Código Tributário Nacional, requisitos esses preenchidos pela Embargante, uma vez que reconhecida pelos órgãos competentes como entidade de assistência social sem finalidade lucrativa.

Dúvidas não há, portanto, de que a Impetrante preenche os requisitos constantes do artigo 14 do CTN, sendo imune aos impostos incidentes sobre o seu patrimônio, o que por si só já demonstra a total ilegalidade do ato do Impetrado.

6. E mais, cumpre ainda salientar que a receita advinda da venda dos produtos fabricados pela Embargante é totalmente revertida para o cumprimento de suas finalidades institucionais, estando, assim, tais operações também abrangidas pela imunidade tributária, que requer uma interpretação sistemática voltada ao valor maior prestigiado pelo legislador constitucional.

Para que as mencionadas instituições possam atingir suas finalidades essenciais devem obter receitas, preservando, ainda, o seu patrimônio. E, para que isso ocorra, necessário se faz o exercício de atividades econômicas, tais como aplicações financeiras, locações de bens imóveis, exploração de determinados serviços, bem como venda de produtos por elas fabricados.

Nesse sentido são as decisões de nossos Tribunais:

“IPTU — Imunidade Tributária — Imóveis destinados a servir de escritório e moradia para membros de instituição de educação e assistência social sem fins lucrativos — Aplicação do art. 150, VI, ‘c’, da CF, uma vez que tal destinação viabiliza a própria atividade da instituição” (RE 221.395-8 — SP — STF — 2ª Turma — Rel. Min. Marco Aurélio — DJU 12.05.2000).

“Prosseguindo no julgamento acima mencionado, o Tribunal, também, por maioria, rejeitou os embargos de divergência por reconhecer que a imunidade prevista pelo

art. 150, VI, 'c', da CF abrange o ICMS sobre a comercialização de bens produzidos por entidade beneficente. Considerou-se que o objetivo da referida norma constitucional é assegurar que as rendas oriundas das atividades que mantêm as entidades filantrópicas sejam desoneradas exatamente para se viabilizar a aplicação e desenvolvimento dessas atividades, e que a cobrança do referido imposto desfalcaria o patrimônio, diminuiria a eficiência dos serviços e a integral aplicação das rendas de tais entidades” (RE (Edv) 210.251/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, redator para ac. Min. Gilmar Mendes, 26.02.2003 — Informativo STF 299).

B — DA DECADÊNCIA

7. Por outro lado, mesmo não se tratando de imunidade tributária, o que se admite somente para argumentar, a presente Execução Fiscal também não deve subsistir, uma vez que parte do crédito encontra-se extinta pela decadência.

Conforme comprovado, a constituição do crédito tributário deu-se por intermédio da lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa em 30 de maio de 2002, objetivando atingir fatos geradores ocorridos de janeiro de 1995 a março de 2002.

Ora, Excelência, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, porém sem a antecipação do pagamento, a regra de decadência a ser aplicada é a prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, que assim determina:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I — do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Resta claro, portanto, que as operações realizadas de 1995 a 1996 encontram-se abrangidas pela decadência, já que a Fazenda do Estado teria até o dia 31 de dezembro de 2001 para constituir o referido crédito.

Dessa forma, nos termos do art. 156, V, do Código Tributário Nacional, o crédito tributário concernente às operações realizadas nos exercícios de 1995 a 1997 encontra-se extinto pela decadência.

III — DO PEDIDO

8. Por todo o exposto, espera a Embargante sejam os presentes Embargos conhecidos e providos a fim de se julgar extinta a presente Execução Fiscal e condenando a Exequente nas custas e honorários advocatícios, tendo em vista a imunidade tributária prevista na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, bem como em decorrência da extinção do crédito tributário pela decadência e o consequente levantamento da penhora.

Requer, ainda, a intimação da Embargada para, querendo, impugnar os presentes Embargos.

A Embargante provará o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

Termos em que, dando-se à causa o valor de R\$ 200.000,00 (valor do crédito tributário exigido na execução fiscal),

p. deferimento.

Data

5.5. DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Pode ocorrer a extinção de um crédito sem a extinção da obrigação, desde que a causa extintiva tenha afetado apenas a formalização do crédito. Cite-se para exemplo o erro no lançamento, que pode ser revisado (art. 149 do CTN).

Portanto, a regra prevista na parte final do § 1º do art. 113 do Código Tributário Nacional não é absoluta.

5.5.1. Espécies de normas extintivas do crédito tributário (art. 156 do CTN)

a) Pagamento

É a entrega ao sujeito ativo de quantia correspondente ao crédito tributário (o valor da penalidade imposta por eventual infração é somado ao valor do tributo, nos termos do art. 113 do CTN). O pagamento de uma parcela não importa presunção do pagamento de outras.

Pela regra do Código Tributário Nacional, o pagamento é feito na repartição competente do domicílio do sujeito passivo (dívida *portable*), salvo se a legislação determinar forma diversa. Hoje, normalmente, é autorizado o pagamento nos estabelecimentos bancários.

No direito privado, ao contrário, a regra legal é a dívida *quérable*, pela qual o credor vai receber no domicílio do devedor.

Salvo estipulação em contrário na legislação, o vencimento ocorre trinta dias após a notificação (art. 160 do CTN). A notificação do sujeito passivo deve ser entregue em seu domicílio, salvo se este for incerto, quando então será admitida a forma editalícia. Dispensa-se a notificação quando há prova de que antes dela o contribuinte teve ciência do inteiro teor do lançamento.

Os juros de mora são de 1% ao mês (art. 161 do CTN) sobre o valor atualizado do débito, podendo a lei específica do tributo fixar percentual diverso. A legislação tributária pode estabelecer descontos pela antecipação do pagamento (parágrafo único do art. 160 do CTN).

A consulta formulada pelo contribuinte dentro do prazo do pagamento do tributo, enquanto pendente de resposta, impede a incidência de multa ou juros

de mora.

O pagamento pode ser efetuado por moeda corrente, cheque, vale postal ou, se previsto em lei, por estampilhas (art. 162 do CTN).

O crédito pago por cheque somente se considera extinto após a devida compensação.

Se houver mais de uma dívida, cabe à autoridade fiscal determinar qual débito será quitado (efetivando a imputação em pagamento), observadas as seguintes regras (art. 163 do CTN): 1) em primeiro lugar os débitos por obrigação própria, e em segundo os decorrentes de responsabilidade tributária; 2) primeiro serão quitadas as contribuições de melhoria, depois as taxas e por fim os impostos; até que a lei conceda às contribuições sociais e aos empréstimos compulsórios os privilégios que concede aos demais tributos, a imputação em pagamento destas dar-se-á conjuntamente e após o pagamento das contribuições de melhoria, das taxas e dos impostos; 3) respeitadas as ordens antes especificadas, dar-se-á preferência àqueles tributos cuja prescrição esteja mais próxima (ordem crescente dos prazos de prescrição); 4) por fim, será observada a ordem decrescente do montante (primeiro se imputa o valor aos tributos mais elevados; depois, aos de menor valor).

O SIMPLES, sistema que faculta o pagamento unificado de parte dos tributos devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, está previsto na Lei n. 9.317/96, com as alterações das Leis n. 9.732/98 e 9.841/99.

Observados os demais requisitos da Lei do SIMPLES, são consideradas microempresas aquelas com receita bruta anual não superior a R\$ 244.000,00 e empresas de pequeno porte as de receita bruta anual até R\$ 1.200.000,00. Os valores devem ser atualizados pelo Poder Executivo Federal com base no IGP-DI, ou por índice oficial que venha a substituí-lo.

O pagamento unificado abrange o IR, o IPI, o PIS, a CSSL, a COFINS e parte das demais contribuições previdenciárias. O SIMPLES também pode incluir o ICMS e o ISS, desde que a Unidade Federada ou o Município em que o beneficiário é estabelecido venha a aderir ao sistema mediante convênio. Para o ICMS, em São Paulo, a lei estadual inicial básica é a de n. 10.086/98.

A adesão ao SIMPLES não dispensa o pagamento do imposto de importação, do imposto de exportação, do ITR, da CPMF, de outros tributos previstos no art. 3º da Lei n. 9.317/96 ou do FGTS.

De acordo com o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal (na redação da EC n. 42/2003), lei complementar poderá instituir um regime

único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, opcional para o contribuinte e que comportará condições de enquadramento diferenciadas por Estado. A arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes (v. Capítulo 13).

O Supersimples, ou Simples Nacional, foi regulamentado pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, com vigência desde julho de 2007, e permite o recolhimento dos seguintes tributos em documento único: imposto de renda das pessoas jurídicas — IRPJ; imposto sobre produtos industrializados — IPI; contribuição social sobre o lucro líquido — CSLL; contribuição para financiamento da seguridade social — COFINS; contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público — PIS/PASEP; contribuição social incidente sobre a remuneração; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços — ICMS; e imposto sobre serviços de qualquer natureza — ISS.

O art. 17 da nova lei relaciona as hipóteses em que é vedada a adesão ao Supersimples.

A repetição do indébito. Caso alguém recolha indevidamente um valor a título de tributo, qualquer que seja a modalidade de lançamento, cabe o pleito de restituição do montante correspondente ao pagamento indevido (art. 165 do CTN). O valor a ser restituído pode corresponder ou não ao total do valor pago, pois muitas vezes apenas uma parte era indevida.

O direito à restituição subsiste ainda que o pagamento tenha sido espontâneo e sem protesto, já que decorre do princípio geral de direito que veda o enriquecimento sem causa.

Nos casos de tributos indiretos, ou seja, de tributos cujo encargo financeiro foi repassado a terceiro (a exemplo do ICMS embutido no preço das mercadorias vendidas), a restituição será feita a quem prove ter assumido o encargo ou estar autorizado pelo terceiro a recebê-la (art. 166 do CTN).

A Súmula 546 do STF, esclarecendo o teor da Súmula 71 da mesma Corte, estabelece que “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo” (v. item 3.7 quanto à impossibilidade de o contribuinte de fato requerer a restituição).

É cabível pedido de restituição de tributo pago quando o crédito tributário já estava extinto pela prescrição ou pela decadência.

As multas (moratórias ou punitivas de natureza substitutiva da obrigação principal) e os juros indevidos também são restituíveis. As multas referentes a infrações de caráter formal efetivamente ocorridas não são restituíveis.

Conforme leciona Aliomar Baleeiro⁷, “Essas infrações formais são independentes da exigência indevida, como, p. ex., não ter o contribuinte prestado a declaração na forma e no tempo devido etc., que lhe seriam impostos mesmo não tivesse havido a pretensão inadequada ou ilegal do Fisco”.

Sobre o valor restituível a título de tributo, juros ou multa, incidirão juros moratórios, não capitalizáveis (a fim de que se vede o anatocismo, a incidência de juros sobre juros), de 1% ao mês (se a lei não dispuser de forma diversa, a fim de que se observe a isonomia na interpretação do § 1º do art. 161 do CTN), a partir do trânsito em julgado da sentença (Súmula 188 do STJ). A correção monetária incide desde o pagamento indevido até a efetiva restituição (Súmulas 46 do extinto TFR e 162 do STJ).

No âmbito federal, o valor a ser restituído deve ser calculado com base na variação da taxa Selic (que inclui juros e atualização monetária) desde o pagamento indevido até a efetiva restituição, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95. Nesse sentido, o Agravo Regimental nos Embargos em Recurso Especial n. 447.353 (j. 9-11-2005), o Recurso Especial n. 638.726 (j. 15-3-2005) e os Embargos em Recurso Especial n. 548.711 (j. 25-4-2007).

Nos Estados e Municípios deve ser utilizado o mesmo critério que a Fazenda utiliza para cobrar os seus créditos.

A restituição deve ser pleiteada no prazo de cinco anos, contados da extinção do crédito (que geralmente é o do dia do pagamento indevido) ou da data em que se tornar definitiva a decisão, administrativa ou judicial, que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido decisão anterior impositiva da obrigação.

Ao julgar o Recurso Especial n. 1.110.578, na forma do art. 543-C do CPC, o STJ decidiu que a declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicienda para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação quanto em relação aos tributos sujeitos ao

lançamento de ofício.

Por meio do art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005, foi explicitado que “Para efeito de interpretação do *inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966* — Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o *§ 1º do art. 150 da referida Lei*”. Ou seja, o pedido de restituição deve ser apresentado até cinco anos após a data do pagamento antecipado.

Ao julgar recurso representativo de controvérsia repetitiva, na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil (REsp 1.002.932), o STJ decidiu que relativamente aos pagamentos efetuados a partir de sua vigência (que ocorreu em 9-6-2005), o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento indevido. O STF, contudo, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 566.621, em 4 de agosto de 2011, considerou válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Os Ministros Celso de Mello e Luiz Fux, por sua vez, dissentiram apenas no tocante ao art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005 e afirmaram que ele seria aplicável aos próprios fatos (pagamento indevido) ocorridos após o término do período de *vacatio legis*.

Caso opte pelo pedido administrativo, e este lhe seja desfavorável, o contribuinte terá dois anos (regra especial que afasta o prazo geral de 5 anos de prescrição contra a Fazenda Pública — Dec. n. 20.910/32) para ingressar com a ação anulatória da decisão administrativa, sob pena de prescrição. O prazo da prescrição é interrompido pelo início da ação judicial e seu curso recomeça (prescrição intercorrente só verificada no caso de abandono da ação), pela metade (1 ano), a partir da citação do representante judicial da Fazenda Pública.

Na verdade, conforme bem anota Carlos Valder do Nascimento⁸, “De fato, a hipótese não é de ação anulatória, mas sim de repetição de indébito ou ação de restituição do pagamento indevido. Isto porque somente estas duas ações teriam força de tutelar o direito subjetivo do sujeito da pretensão, em face de seu conteúdo condenatório”.

De acordo com a Súmula 25 do 1º Tribunal de Alçada Civil, “subsistente em parte o lançamento fiscal, descabe a anulação integral do ato, devendo o erário tão somente restituir o valor do imposto pago a mais”.

Nos termos da Súmula 461 do STJ, “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”.

O § 7º do art. 150 da Constituição Federal, instituído pela Emenda Constitucional n. 3/93, estabelece que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente (substituição para a frente, cf. item 7.1), assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Conforme esclarece o art. 10 da Lei Complementar n. 87/96, a restituição é devida ao substituído, ou seja, àquele que efetivamente arcou com o ônus do ICMS incluído antecipadamente no preço.

Ao julgar a ADIn 1.851-4-AL, entendeu a Excelsa Corte, à luz do comando do § 7º do art. 150 da Constituição da República, que o contribuinte tem direito à restituição dos valores recolhidos em regime de substituição tributária para a frente apenas quando o fato gerador não se realizar, afastada a possibilidade de “compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da última operação”. A solução, porém, ainda é objeto de controvérsias no próprio STF, conforme se extrai do RE 593.849 e das ADIns 2.777 e 2.675 (que ao final desta edição estavam com seus julgamentos suspensos aguardando voto de desempate), ajuizadas, respectivamente, contra Leis de São Paulo (Lei n. 9.176/95) e Pernambuco, que autorizam a restituição do valor recolhido em excesso caso o fato gerador real se dê com valor abaixo do presumido.

Conforme bem leciona Luiz Felipe Silveira Difini⁹, “é impossível perquirir, *em cada operação*, se o preço real foi superior ou inferior ao presumido, porque isto realmente desnatura o sistema da substituição. Mas quando a base de cálculo presumida for de fato superior à *média* de preços do mercado há afronta inclusive ao art. 8º, § 4º, da Lei Complementar n. 87/96, cabendo controle judicial quer para vedar, pelos meios judiciais cabíveis (medida cautelar, antecipação de tutela), a exigência ilegal quer para, se já consumada, assegurar ao contribuinte a devolução do valor exigido ilegalmente”.

Compensação. O encontro de contas caracterizador da compensação só pode ocorrer quando expressamente autorizado em lei (art. 170 do CTN). Ao contrário do Código Civil, que só autoriza a compensação de créditos vencidos, o Código Tributário Nacional admite a compensação do crédito

tributário com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Para fins de cálculos, admite-se a redução do crédito vincendo de que é titular o sujeito passivo em até 1% ao mês, espécie de juro inverso disciplinada pelo parágrafo único do art. 170 do Código Tributário Nacional.

Há regras específicas para a compensação de precatórios não pagos no prazo legal nos termos dos arts. 78 e 97, § 10, do ADCT.

A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar ou por antecipação de tutela (Súmula 212 do STJ e Súmula 45 do TRF da 4ª Região). “O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária” (Súmula 213 do STJ).

“É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte” (Súmula 460 do STJ).

O art. 374 do Código Civil, que tratava de compensação tributária, foi revogado pela Lei n. 10.677/2003.

O art. 170-A do Código Tributário (redação da LC n. 104/2001) veda a compensação mediante o aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pendente de solução definitiva.

Em regra, veda-se a arguição de compensação nos embargos à execução fiscal (§ 3º do art. 16 da Lei n. 6.830/80). Contudo, há precedente em que o executado tinha crédito líquido e certo contra a exequente e havia lei autorizando a compensação, sendo esta aceita no corpo dos embargos à execução. Nesse sentido, decidiu o STJ ao julgar recurso representativo de controvérsia repetitiva, na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil (REsp 1.008.343).

No âmbito federal, observem-se as Leis n. 8.383/91 (art. 66), 9.430/96 (art. 74), 10.637/2002 e 11.941/2009, o Decreto n. 2.138/97 e as Instruções Normativas SRF n. 21/97 e 73/97, que regulamentam a compensação entre tributos e contribuições da mesma espécie, de diferentes espécies e até mesmo a compensação de crédito de um contribuinte com o débito de outro.

Ao julgar o Recurso Especial n. 252.241-RJ, o C. STJ reconheceu que para a compensação autorizada pela Lei n. 8.383/91 os impostos de importação e de exportação devem ser considerados da mesma espécie, já que a finalidade de ambos é extrafiscal, visando regular o mercado (cf. *Informativo STJ* 157).

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO DE REPETIÇÃO DO

INDÉBITO

Situação hipotética: A sociedade médica ABC Radiologia Clínica S/C Ltda., com o objetivo social de prestação de serviços médicos de radiologia clínica e constituída por profissionais médicos, no período de maio de 2000 a agosto de 2003, efetuou o recolhimento do ISSQN para o Município de Campinas, mediante a aplicação da alíquota de 5% incidente sobre a sua receita bruta, nos termos da legislação municipal. Porém, a aludida empresa ficou sabendo que as demais sociedades médicas recolhem o imposto mediante a aplicação de alíquota fixa e anual, levando-se em consideração o número de profissionais, e procura o seu escritório para saber se poderá pleitear a restituição dos valores recolhidos a maior. Questão: Como advogado da sociedade médica, proponha a medida judicial cabível.

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE CAMPINAS-SP

ABC RADIOLOGIA CLÍNICA S/C LTDA. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no artigo 165 do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 282 do Código de Processo Civil, ajuizar

AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO

contra a Fazenda Pública do Município de Campinas, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. A Autora tem como objetivo social a prestação de serviços médicos de radiologia clínica, conforme comprova o seu Contrato Social, sendo, portanto, contribuinte do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza — **ISSQN**.

Certo é, ainda, que a Autora, desde sua constituição, em maio de 2000, vem efetuando o recolhimento do aludido imposto mediante a aplicação da alíquota de 5% incidente sobre sua receita bruta, conforme comprovam as guias de recolhimento que instruem a presente ação.

Ocorre, Excelência, que a Autora vem efetuando o recolhimento do imposto em montante superior ao devido, tendo em vista o disposto no § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68, tornando-se, assim, detentora de um crédito para com a Fazenda Municipal.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

2. Primeiramente, cumpre ressaltar que a Constituição Federal, ao disciplinar o Sistema

Tributário Nacional, determinou em seu art. 146 o seguinte:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II — regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

Da análise do dispositivo supratranscrito se constata que compete à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição dos fatos geradores dos impostos discriminados na Constituição Federal, bem como suas bases de cálculo e contribuintes.

Certo é, ainda, que o Código Tributário Nacional, por ser anterior à Constituição Federal de 1988, foi recepcionado como lei complementar de normas gerais em matéria tributária, nos exatos termos do artigo 146, supratranscrito, no tocante à definição dos impostos, bases de cálculo e contribuintes concernentes aos impostos nele discriminados.

No tocante ao **ICMS** e ao **ISSQN**, as normas gerais em matéria tributária referentes à definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estavam disciplinadas no Decreto-Lei n. 406/68, o qual, da mesma forma, foi recepcionado pela Constituição de 1988, com fundamento de validade no art. 146 da Magna Carta.

Dessa forma, diante da recepção pela Constituição Federal de 1988 do Decreto-Lei n. 406/68, os Estados e os Municípios, para a instituição dos impostos supracitados, encontravam-se vinculados às normas gerais ali disciplinadas.

3. O Decreto-Lei n. 406/68, ao disciplinar acerca do **ISSQN**, mais precisamente em relação à sua base de cálculo, assim determina:

“Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

”

(grifado).

E a Lista anexa à citada legislação faz figurar no item 1 os serviços prestados pelos médicos, inclusive serviços médicos de radiologia clínica, como no caso da Autora.

Resta claro, portanto, que a base de cálculo do **ISSQN** para as sociedades profissionais não é a receita bruta, como vem entendendo o Município de Campinas, e sim um valor fixo, levando-se em consideração o número de profissionais que prestam serviços em nome da sociedade.

Este é o entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal com relação ao Município de Belo Horizonte:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE PRESTADORA DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS: BASE DE CÁLCULO. D.L. 406, de 1968, art. 9º, parágrafos 1º e 3º. C.F., art. 150, parágrafo 6º, redação da EC n. 3, de 1993.

I — As normas inscritas nos parágrafos 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406, de 1968, não implicam redução da base de cálculo do ISS. Elas simplesmente disciplinam base de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no caput do art. 9º. Inocorrência de revogação pelo art. 150, parágrafo 6º, da C.F., com redação da EC n. 3, de 1993.

II — Recepção, pela CF/88, sem alteração pela EC n. 3, de 1993 (CF, art. 150, parágrafo 6º), do art. 9º, parágrafos 1º e 3º, do DL 406/68.

III — R.E. não conhecido” (RE 220.323-3/MG — STF — Tribunal Pleno — Rel. Min. Carlos Velloso — DJU, 18.05.2001).

Assim fundamentou a Corte Suprema a decisão supratranscrita:

“O acórdão recorrido, em mandado de segurança, ao argumento de que o art. 9º, do Decreto-lei 406/68 — com a redação da Lei Complementar 56/87 — fora recebido pela Carta de 1988, decidiu não serem aplicáveis as Leis 5.641/89 e 6.810/94, do Município de Belo Horizonte-MG, que estabeleceram modificações na forma de apuração do ISS devido pelas sociedades de profissionais autônomos.

Com propriedade, lecionou, a respeito do tema, no Tribunal de Justiça de Minas, o eminente Desembargador Sérgio Lellis Santiago — lição transcrita nas contrarrazões do recorrido, fls. 264/268:

‘(...)

Vê-se que o legislador constituinte prevê a existência de lei complementar para regular a matéria, ou seja, editar as normas gerais de limitações à competência tributária dos Municípios.

E, de acordo com o art. 146 da CF, cabe ainda a lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Sua função, assim, é regular as leis sobre tributação.

Como não foi revogado o DL n. 406/68 e nem editada nova lei complementar prevista no art. 156, parágrafo 3º, da CF, que venha a dispor de forma diversa da atual legislação, esta continua em vigor, produzindo efeitos jurídicos até que venha a ser revogada, substituída por outra ou declarada inconstitucional.

Não há como considerar constitucional lei municipal que, extrapolando os limites de sua competência, insere-se na competência de lei complementar hierarquicamente superior, alterando-lhe dispositivos e legislando sobre matéria que só a ela compete.

(...)’ (fls. 264/265)

Perfeito o raciocínio.

Não há falar em redução da base de cálculo do ISS pelos parágrafos 1º e 3º, do DL 406, de 1968, senão que, disciplinando a matéria, citados dispositivos legais

definiram base de cálculo para certo tipo de serviço, o prestado de forma pessoal, por contribuinte autônomo ou sociedade de profissionais liberais. Não há falar, também, que citados dispositivos concedem isenções, conforme deixamos claro no voto que proferimos no RE 236.604-PR, suso transcrito. O que se tem, no caso, são bases de cálculo diferentes, para serviços diferentes, ou, noutras palavras, que os citados dispositivos legais disciplinam bases de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no caput do art. 9º.

Do exposto, não conheço do recurso” (grifado).

No mesmo sentido é o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. SOCIEDADES PROFISSIONAIS. DEC.- LEI N. 406, ART. 9º, PARÁGRAFO 3º.

Sociedades civis integradas por médicos para ministrar serviço especializado, com responsabilidade pessoal destes, e sem caráter empresarial, têm direito ao privilégio contido no parágrafo 3º, do art. 9º, do Decreto-lei n. 406/68.

Recurso conhecido, mas desprovido” (REsp n. 34.326-8-MG — STJ — Segunda Turma — Min. Relator José de Jesus Filho — DJU 19.12.1997).

O entendimento do Relator deu-se no seguinte sentido:

“

Inicialmente, ao Município é vedado caracterizar ou descaracterizar situações empresariais que são regidas por legislação federal. Ao se admitir a hipótese, estar-se-ia promovendo uma subversão das respectivas competências. Isto é, a União legisla, mas o Município interpreta, caracterizando e tipificando sociedade de acordo com seus interesses fazendários.

A afirmação do Município de que a jurisprudência do STF é totalmente abonadora da sua tese é falsa. Inúmeras decisões daquele Supremo Pretório atendem ao especificado na legislação que dá tratamento especial às sociedades de profissionais liberais, v.g. (RE n. 88531-ES, Primeira Turma, Rel. Ministro Rafael Mayer).

Em terceiro lugar, o que define o fato gerador do ISS é a prestação de serviços médicos, que é a matéria tributável, e não a receita bruta da sociedade. Ora, se a lei define que para o tratamento diferenciado ou especial é necessário que o objetivo social da sociedade seja a prestação de serviços, compreendidos na habilitação profissional dos seus sócios, é vedado criar tipificações onde a lei não define.

Se a sociedade é composta apenas de pessoas naturais, profissionais de medicina, com o objetivo único de prestar serviços médicos ligados à cirurgia plástica, serviços esses prestados de forma personalíssima, mesmo que um dos sócios não tenha nela atividade profissional, a lei não o proíbe, nem lhe restringe esse direito, visto que, ou não tem clientes, ou não quer trabalhar, ou pode vir a trabalhar a qualquer momento. Impróprio, pois, seria caracterizar tal situação como uma sociedade dita empresarial.

Ora, aqui mesmo se faz restrição ao chamado caráter empresarial, visto que empresa pode ser caracterizada por uma só pessoa, sendo que esse caráter empresarial se presta a muitas definições, não tendo delimitações. Caráter empresarial têm-no todas as sociedades, inclusive a chamada empresa individual. Todas visam lucro. Apenas, no causa em pauta, a presente sociedade utiliza-se do serviço pessoal de seus próprios componentes cotistas, que são profissionais

respondendo por seus próprios serviços.

O que a lei beneficia tratamento especial, que não pode ser alterado, é a sociedade de profissionais, que empregam seus próprios serviços em benefício social, e sob sua responsabilidade, como no caso das sociedades civis integradas por médicos.

Tenho que o fato de um dos profissionais não trabalhar não descaracteriza o cunho personalíssimo da sociedade, sendo o critério caráter empresarial totalmente difuso, e portanto falível, para acobertar o interesse do fisco municipal em cobrar-se do ISS em alíquota igual à das demais empresas que têm cunho eminentemente comercial.

Onde a lei não restringe, não cabe ao intérprete restringir, visto que a atividade legislativa é função de outro poder, que não o executivo” (grifado).

4. Resta claro, assim, que a Autora recolheu espontaneamente tributo maior que o devido, tendo direito, portanto, à restituição da diferença entre o valor devido na forma do § 3º do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68 e o valor recolhido no período de maio de 2000 a agosto de 2003, nos exatos termos do artigo 165, I, do Código Tributário Nacional, que assim determina:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I — cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

.....”.

III — DO PEDIDO

5. Por todo o exposto, requer a Autora a citação da Ré para, querendo, vir contestar a presente ação, a qual ao final deve ser julgada totalmente procedente a fim de condená-la à restituição dos valores recolhidos a maior a título de ISSQN, devidamente atualizado desde o pagamento indevido e acrescido de juros de mora a partir do trânsito em julgado da decisão.

Requer, ainda, a condenação da Ré ao pagamento das custas e honorários advocatícios, e a produção de todos os meios de prova em direito admitidos.

Termos em que, dando-se à causa o valor de R\$ (valor do crédito a ser restituído)...

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

b) Compensação

O encontro de contas caracterizador da compensação só pode ocorrer quando expressamente autorizado em lei (art. 170 do CTN). Ao contrário do Código Civil, que só autoriza a compensação de créditos vencidos, o Código

Tributário Nacional admite a compensação do crédito tributário com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Para fins de cálculos, admite-se a redução do crédito vincendo de que é titular o sujeito passivo em até 1% ao mês, espécie de juro inverso disciplinada pelo parágrafo único do art. 170 do Código Tributário Nacional.

De acordo com a Emenda Constitucional n. 30, de 13 de setembro de 2000, as prestações anuais decorrentes dos precatórios sujeitos a parcelamento (art. 78 do ADCT), e que não forem liquidadas até o final do exercício a que se referem, têm, a critério do credor ou seu cessionário, poder liberatório dos tributos da entidade devedora.

A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar ou por antecipação de tutela (Súmula 212 do STJ e Súmula 45 do TRF da 4ª Região). “O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária” (Súmula 213 do STJ).

O art. 374 do Código Civil, que tratava de compensação tributária, foi revogado pela Lei n. 10.677/2003.

O art. 170-A do Código Tributário (redação da LC n. 104/2001) veda a compensação mediante o aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pendente de solução definitiva.

Em regra, veda-se a arguição de compensação nos embargos à execução fiscal (§ 3º do art. 16 da Lei n. 6.830/80). Contudo, há precedente em que o executado tinha crédito líquido e certo contra a exequente e havia lei autorizando a compensação, sendo esta aceita no corpo dos embargos à execução (*RT*, 643/93).

c) Transação

Presume concessões recíprocas dos sujeitos ativo e passivo da obrigação. A transação em matéria tributária deve ser autorizada por lei, a qual determina a autoridade administrativa que pode celebrar o pacto em cada caso.

d) Remissão

A remissão significa o perdão total ou parcial do crédito tributário (tem por presunção um lançamento já efetivado). O ato de remitir, de perdoar a dívida, é formalizado pela autoridade administrativa após autorização de lei que tenha por fundamento uma das hipóteses do art. 172 do CTN (situação econômica do sujeito passivo, erro ou ignorância escusáveis deste, diminuta importância do crédito, aplicação da equidade — justiça no caso concreto — ou condições

peculiares a determinada região).

Remissão e anistia não se confundem.

A anistia é a exclusão do crédito relativo a *penalidades* pecuniárias anteriores à lei que a concede. A remissão pode envolver a dívida decorrente do tributo e das penalidades.

e) Decadência do direito de lançar

O Fisco tem cinco anos para constituir (via lançamento) o crédito tributário. Conta-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (ocorrência do fato gerador) ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (art. 173 do CTN).

Quanto aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prevalece hoje que, diante da entrega da declaração (Guia de Informação e Apuração, GIA de ICMS, Declaração de Contribuições de Tributos Federais — DCFT etc.), está constituído o crédito tributário e por isso não há que se cogitar da decadência. Com o não pagamento já tem início o prazo prescricional (cf. REsp 673.585, julgado pela 1ª Seção do C. STJ em 26-4-2006 e REsp 884.833, j. 25-9-2007).

Contudo, caso não haja a devida declaração por parte do contribuinte sujeito ao lançamento por homologação (hipótese tratada no REsp 1.033.444, j. 3-8-2010), ou se constatado que houve fraude, dolo ou simulação (tema que foi julgado no AgRg no REsp 1.050.278, j. 22-6-2010), aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo decadencial será de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador (AgRg no Ag 1.117.318, j. 16-6-2009).

Por fim, há que se observar que, em havendo o pagamento antecipado a menor, eventual diferença deve ser apurada no prazo de cinco anos contados do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN e REsp 733.915).

Por sua natureza tributária, também a contribuição previdenciária está sujeita ao prazo de decadência de cinco anos, ao menos até que lei de natureza complementar discipline a questão de forma diversa (art. 146, III, *a*, da CF), sendo inaplicáveis os arts. 45 e 46 da Lei Ordinária n. 8.212/91 (Súmula Vinculante 8 do STF).

Situação hipotética: A Fiscalização Estadual de São Paulo, em data de 20-5-2003, notificou regularmente a empresa KLM Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda., com sede no Município de São Paulo, da lavratura de

Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) contra a contribuinte, por ter apurado a venda de mercadoria em 14-4-1996, sem emissão de nota fiscal, o que implicou a falta de recolhimento do tributo devido. Decorrido o prazo para a apresentação da defesa administrativa, o referido débito encontra-se em fase de inscrição na dívida ativa. Questão: Como advogado da empresa, ingresse com a medida adequada à defesa dos interesses da empresa.

Analisando o problema, verifica-se que há ato de lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração e Imposição de Multa. Portanto, a defesa dos direitos da empresa poderá se dar por intermédio de Ação Anulatória de Débito Fiscal com pedido de antecipação dos efeitos da tutela ou pela impetração de Mandado de Segurança. Tratando-se de tributo estadual e de contribuinte domiciliado no Município de São Paulo, a competência será, para ambas as ações, de uma das Varas da Fazenda Pública do Estado de São Paulo.

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO ANULATÓRIA FUNDADA NA DECADÊNCIA

**EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA ... VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO
DE SÃO PAULO**

KLM DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no artigo 38 da Lei n. 6.830/80 e no artigo 282 do Código de Processo Civil, ajuizar a competente

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL

contra a Fazenda Pública do Estado de São Paulo, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. A Autora, em 25-5-2003, foi intimada da lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa, pelo qual pretende a Fazenda Estadual a constituição de crédito tributário de **ICMS** incidente sobre operação de venda de mercadoria, sem emissão de Nota Fiscal, realizada em 14-4-1996.

Porém, conforme restará demonstrado, referido crédito tributário encontra-se extinto pela decadência, não devendo, assim, subsistir.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

2. Ora, Excelência, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, porém sem a antecipação do pagamento, a regra de decadência a ser aplicada é a prevista no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, que assim determina:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I — do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Resta claro, portanto, que a operação de circulação de mercadoria realizada em 14-4-1996 encontra-se abrangida pela decadência, uma vez que a Fazenda do Estado teria até o dia 31 de dezembro de 2001 para constituir o referido crédito.

Dessa forma, nos termos do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional, o crédito tributário constituído por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em 25-5-2003 encontra-se extinto pela decadência.

Resta demonstrada assim a total nulidade do presente lançamento tributário.

III — DA ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA

3. O artigo 273 do Código de Processo Civil dispõe que:

“Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e:

I — haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; ou

II — fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu”.

A prova inequívoca da verossimilhança da alegação decorre do fato de referido crédito tributário encontrar-se extinto pelo decurso do prazo decadencial disciplinado no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, conforme comprova o próprio Auto de Infração e Imposição de Multa.

O fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação consiste no fato de que, sem a antecipação dos efeitos da tutela, o Réu certamente determinará a inscrição do referido Débito na Dívida Ativa do Estado, ajuizando a competente Execução Fiscal com a penhora de bens da Autora, o que por si só já trará enormes prejuízos à Autora.

Por outro lado, caso efetue o pagamento do débito e, posteriormente, a presente ação venha a ser julgada procedente, a Autora terá de se sujeitar ao caminho tortuoso da repetição do indébito.

Resta clara, assim, a presença dos requisitos previstos no artigo 273 do Código de Processo Civil.

IV — DO PEDIDO

4. Provado, à saciedade, o direito da Autora de não ser compelida ao recolhimento do **ICMS** constituído por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em 25-5-2003 por encontrar-se extinto pela decadência, requer, desde já, a antecipação dos efeitos da tutela a fim de afastar, de imediato, a exigibilidade do crédito tributário constituído por intermédio do referido Auto de Infração e Imposição de Multa.

Requer, ainda, a Autora seja citada a Ré, para, querendo, contestar a presente ação, a

qual deverá ser julgada totalmente procedente, a fim de que seja anulado o débito correspondente ao **ICMS** constituído por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em 25 de maio de 2003, concernente à operação de circulação de mercadoria realizada em 14-4-1996.

Requer, outrossim, seja a Ré condenada ao pagamento dos honorários advocatícios, custas e demais despesas processuais.

A Autora provará o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

Termos em que, dando à causa o valor de R\$ (valor do crédito tributário a ser anulado)...

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE MANDADO DE SEGURANÇA FUNDADO NA DECADÊNCIA

**EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO
ESTADO DE SÃO PAULO**

KLM DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no inciso LXIX do artigo 5º da Constituição Federal e na Lei n. 12.016/2009, impetrar

MANDADO DE SEGURANÇA

contra ato do Sr. Delegado Regional Tributário em São Paulo, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. A Impetrante, em 25-5-2003, foi intimada da lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa, pelo qual pretende a Fazenda Estadual a constituição de crédito tributário de **ICMS** incidente sobre operação de venda de mercadoria, sem emissão de Nota Fiscal, realizada em 14-4-1996.

Porém, conforme restará demonstrado, referido crédito tributário encontra-se extinto pela decadência, não devendo, assim, subsistir.

Esses os fatos.

II — DO DIREITO

2. Ora, Excelência, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, porém sem a antecipação do pagamento, a regra de decadência a ser aplicada é a prevista no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, que assim determina:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se

após 5 (cinco) anos, contados:

I — do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Resta claro, portanto, que a operação de circulação de mercadoria realizada em 14-4-1996 encontra-se abrangida pela decadência, uma vez que a Fazenda do Estado teria até o dia 31 de dezembro de 2001 para constituir o referido crédito.

Dessa forma, nos termos do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional, o crédito tributário constituído por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em 25-5-2003 encontra-se extinto pela decadência.

Resta demonstrada assim a total nulidade do presente lançamento tributário.

III — DA CONCESSÃO DE MEDIDA LIMINAR

3. É flagrante a presença dos requisitos previstos no inciso II do artigo 7º da Lei n. 12.016/2009.

A relevância dos fundamentos repousa no fato de referido crédito tributário encontrar-se extinto pelo decurso do prazo decadencial disciplinado no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, conforme comprova o próprio Auto de Infração e Imposição de Multa.

Por outro lado, a ineficácia da segurança caso seja ela concedida somente ao final decorre do fato de que, sem a medida liminar, o crédito tributário será inscrito na dívida ativa e ajuizada Execução Fiscal, com penhora de bens, o que, de fato, acarretará prejuízos de toda ordem à Impetrante, em face da demonstrada inexigibilidade do referido crédito tributário.

IV — DO PEDIDO

4. Comprovado, à saciedade, o direito líquido e certo da Impetrante de não ser compelida ao recolhimento do crédito tributário consignado no Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em 25-5-2003, por encontrar-se extinto pelo decurso do prazo decadencial previsto no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Ante o exposto, requer a Impetrante a concessão de medida liminar, a fim de sustar quaisquer atos a serem praticados por parte do Impetrado no sentido de inscrever o débito na dívida ativa e ajuizar Execução Fiscal tendente à exigibilidade do crédito de ICMS concernente à operação de circulação realizada em 14-4-1996.

Processado o presente “mandamus”, requisitadas as informações e ouvido o Ministério Público, requer a Impetrante a concessão da segurança em definitivo, a fim de ser cancelado o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração e Imposição de Multa.

Termos em que, dá-se a causa o valor de R\$ (valor do crédito tributário)...

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

f) Prescrição

O Fisco tem cinco anos, da data da constituição definitiva do crédito tributário, para cobrar judicialmente a dívida tributária. Para o Código Tributário Nacional, a prescrição extingue não só a pretensão, mas o próprio crédito tributário.

A prescrição pode ser interrompida ou suspensa.

O crédito, a decadência e a prescrição tributários são matérias que devem ser reguladas por lei complementar (art. 146, III, *a*, da CF). Por isso, a regra do § 2º do art. 8º da Lei de Execução Fiscal (que prevê a interrupção da prescrição pelo despacho que ordena a citação) não se aplicava aos créditos tributários.

A partir da vigência da Lei Complementar n. 118, de 9 de junho de 2005, o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal é suficiente para interromper a prescrição (cf. a nova redação do art. 174, parágrafo único, I, do CTN), fato que até então dependia da formalização do ato citatório. Entendo que o despacho que determina a renovação da tentativa de citação frustrada produz o mesmo efeito interruptivo, já que a regra é de natureza processual e tem aplicabilidade também nos feitos anteriormente distribuídos e cuja citação ainda não tenha sido concretizada.

Há quem sustente que o exequente deve requerer a citação por edital do executado não localizado para a citação pessoal, em cumprimento ao disposto no art. 219, §§ 2º a 4º, do Código de Processo Civil, sob pena de o despacho de citação perder a força interruptiva da prescrição.

O entendimento é equivocado. Na execução fiscal a defesa do executado somente pode ser exercida de forma ampla a partir da garantia do juízo. E na hipótese de arresto (porque localizados bens, mas não o executado) a conversão do ato em penhora demanda justamente a citação editalícia.

A interrupção da prescrição em relação à pessoa jurídica atinge aquele a quem se imputa responsabilidade solidária ou subsidiária pelo débito. Conforme consta do Recurso Especial n. 205.887-RS, julgado pela 2ª Turma do STJ em 19 de abril de 2005, prevalece o entendimento de que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica devedora, para promover o redirecionamento da execução fiscal contra os responsáveis tributários relacionados no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Além do despacho que ordena a citação, são causas de interrupção da

prescrição: o protesto judicial; qualquer ato judicial que constitua o devedor em mora; e qualquer ato inequívoco do reconhecimento da dívida pelo devedor.

A prescrição só tem início quando o crédito já está definitivamente constituído, merecendo destaque a seguinte decisão da Corte Suprema:

“Com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento tributário.

Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura.

Depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para o recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza, de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre o prazo para a decadência e ainda não se iniciou o prazo para a prescrição.

Decorrido o prazo para a interposição de recurso administrativo sem que ele tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição do crédito administrativo a que alude o artigo 174, começando a fluir daí o prazo de prescrição da pretensão do Fisco” (ERE 94.462-1-SP, Rel. Min. Moreira Alves, j. 17-12-1982).

O direito de ação somente é exercitável após o decurso do prazo de pagamento, que, salvo disposição expressa da lei em contrário, é de trinta dias contados da notificação do sujeito passivo (art. 160 do CTN). O prazo prescricional de cinco anos, por isso, somente tem início após o decurso do prazo para o pagamento (a posição, defendida por mestres do porte de Paulo de Barros Carvalho, não é pacífica, porém foi reforçada pelo art. 199, II, do Código Civil).

Nos casos de débito declarado e não pago, a 1ª Seção do C. STJ consolidou o entendimento de que o prazo é contado da data do vencimento estabelecido, e não da entrega da declaração (REsp 673.585, j. 24-4-2006).

Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser reconhecida de ofício (art. 219, § 5º, do CPC).

g) Da prescrição intercorrente

Conforme leciona Humberto Theodoro Júnior¹⁰, hoje se pode dizer pacífico o entendimento jurisprudencial de que a Fazenda Pública não pode abandonar a execução fiscal pendente sem correr o risco de prescrição intercorrente,

desde que, é claro, a paralisação dure mais do que o quinquênio legal.

“Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência” (Súmula 106 do STJ).

“O prazo da prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado” (Súmula 248 do extinto TFR). A interpretação está respaldada no inciso IV do art. 174 do Código Tributário Nacional e, por ser uma hipótese de interrupção, o prazo é inteiramente restituído.

A Lei n. 11.051/2004 acrescentou um novo parágrafo (§ 4º) ao art. 40 da Lei de Execução Fiscal, que estabelece a seguinte regra: “Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato”. Vale lembrar que o arquivamento só é determinado após a suspensão do processo por um ano em decorrência da não localização de bens penhoráveis.

“Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente” (Súmula 314 do STJ).

Há de se observar, ainda, que qualquer entendimento sobre prescrição tributária fundado em lei ordinária é passível de questionamentos, pois, nos termos do art. 146, III, *b*, da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre prescrição e decadência em matéria tributária.

Para quem milita em favor dos executados, parece-me que a tese mais conveniente é aquela que interpreta o art. 40 da Lei de Execução Fiscal como lei processual, ou seja, matéria passível de ser disciplinada por lei ordinária. Aliás, a Lei Ordinária n. 11.280, de 16 de fevereiro de 2006, inseriu o § 5º ao art. 219 do Código de Processo Civil, de forma que a partir da sua vigência em qualquer caso a prescrição pode ser reconhecida de ofício pelo juiz.

Ao julgar o Recurso Especial n. 731.961-PE, em 2 de agosto de 2005, a 1ª Turma do STJ considerou o § 4º do art. 40 da Lei de Execução Fiscal de natureza processual e de aplicabilidade imediata, inclusive quanto aos processos em curso.

Já para quem atua em prol da fazenda exequente, a tese que melhor

preserva o crédito tributário é aquela que somente admite lei complementar para disciplinar a matéria, interpretação que limita as regras do art. 40 da Lei de Execução Fiscal às execuções fiscais de crédito não tributário.

“A ação de cobrança das contribuições para o FGTS prescreve em trinta anos” (Súmula 210 do STJ), nos termos do § 5º do art. 23 da Lei n. 8.036/90. O entendimento é válido para quem sustenta que a contribuição para o FGTS não tem natureza tributária (tese prevalente nas 1ª e 2ª Turmas do STJ), mas ao julgar a ADIn-MC 2.556 o C. STF deu sinais de sua natureza tributária e reabriu a polêmica (pois, para os tributos, enquanto não houver lei complementar em sentido diverso, os prazos decadencial e prescricional serão de cinco anos).

E, de acordo com a Súmula 353 do STJ, as disposições do CTN não se aplicam às contribuições do FGTS.

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

Situação hipotética: (Exame 111 — OAB/SP) Por meio de fiscalização realizada em 25-8-1989 na empresa “Comércio de Materiais para Construção João de Barro Ltda.”, a Receita Federal, com base na legislação vigente nesta data, lavrou Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) no valor de R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais) relativamente à falta de pagamento do Imposto Sobre a Renda (IR) incidente sobre o lucro apurado em operação de vendas de mercadorias realizadas durante o ano de 1983. Não concordando com a referida exigência, o contribuinte ingressou, imediata e tempestivamente, com a competente impugnação administrativa, rejeitada por decisão desfavorável que transitou em definitivo em 24-8-1993. Não sendo pago o crédito tributário, a Fazenda Pública, após a inscrição na dívida ativa, ingressou com Execução Fiscal, cuja petição inicial foi deferida pelo MM. Juiz em 24-3-1999. Em 15 de maio de 1999, após regularmente citado para o pagamento da referida execução, foi efetuada a penhora de bens da empresa. Questão: Como advogado(a) do(a) contribuinte, promova a medida judicial adequada a resguardar os direitos de sua constituínte.

A defesa dos direitos do contribuinte, no caso acima exposto, dar-se-á por intermédio dos embargos à execução fiscal, uma vez que já regularmente citado nos autos da execução fiscal proposta pela Fazenda Nacional. A competência será de uma das Varas Federais de alguma Seção Judiciária do Estado de São Paulo, já que o problema não faz menção ao Município do

domicílio da empresa executada, aplicando-se, assim, a regra geral do art. 109, § 1º, da Constituição Federal.

EXMO. SR. DR. JUIZ FEDERAL DA ... VARA DA SEÇÃO JUDICIÁRIA EM

Processo n.

Execução Fiscal

COMÉRCIO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO JOÃO DE BARRO LTDA. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador, vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no disposto no artigo 16 da Lei n. 6.830/80, opor

EMBARGOS

à Execução Fiscal que lhe move a **FAZENDA NACIONAL**, requerendo, assim, a juntada das anexas razões a fim de que produzam seus efeitos de direito.

Termos em que,

p. deferimento.

Data

Assinatura do advogado

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

Pela Embargante: **COMÉRCIO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO JOÃO DE BARRO LTDA.**

I — DOS FATOS

1. Trata-se o presente processo de Execução Fiscal proposta pela Fazenda Nacional objetivando a cobrança de crédito tributário, concernente ao Imposto Sobre a Renda (**IR**) incidente sobre o lucro apurado em operações de vendas de mercadorias realizadas durante o ano de 1983.

Certo é, ainda, que o referido crédito tributário foi constituído por intermédio de Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em 25-8-1989. Portanto, a Embargante, não concordando com a referida autuação, apresentou a competente defesa administrativa, a qual veio a ser rejeitada, cuja decisão transitou em julgado em 24-8-1993, ensejando, assim, o ajuizamento da presente Execução Fiscal.

Em 24 de março de 1999, Vossa Excelência deferiu a inicial da Execução Fiscal, ensejando, assim, a citação da Embargante, bem como a penhora de seus bens.

Porém, Excelência, conforme restará demonstrado, a presente Execução Fiscal não deve subsistir, tendo em vista que o crédito tributário objeto da presente ação encontra-se extinto pela prescrição, conforme o disposto no artigo 174, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional e no artigo 156, V, do mesmo Diploma Legal.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

2. Primeiramente, cumpre assinalar que o Imposto Sobre a Renda exigido na presente ação, concernente ao ano de 1983, foi devidamente lançado por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em 25-8-1989. Porém, tendo em vista a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, sua constituição definitiva deu-se em 24-8-1993, quando do trânsito em julgado da decisão administrativa que manteve a autuação.

Certo é, ainda, que a presente Execução Fiscal foi devidamente distribuída e deferida por Vossa Excelência em 24-3-1999, quando já transcorrido o prazo quinquenal para o ajuizamento da competente ação de cobrança por parte da Fazenda Nacional, o que, por si só, enseja a extinção do crédito tributário pela ocorrência da prescrição.

O artigo 174 do Código Tributário Nacional é expreso em determinar:

“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco anos), contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I — pela citação pessoal feita ao devedor;

II — pelo protesto judicial;

III — por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV — por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”.

No tocante à constituição definitiva do crédito tributário, o Código Tributário Nacional assim disciplina:

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

Já o artigo 145 do mesmo Diploma Legal assim determina:

“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I — impugnação do sujeito passivo;

II — recurso de ofício;

III — iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149”.

Portanto, o crédito tributário tornou-se definitivamente constituído com o trânsito em julgado da decisão administrativa, que no presente caso deu-se em 24-8-1993.

Dessa forma, da simples leitura dos dispositivos supratranscritos podemos constatar a ocorrência do prazo prescricional, uma vez que tal prazo somente se interrompe com a citação pessoal feita ao devedor, a qual se deu posteriormente ao deferimento da inicial pelo Juiz, após decorridos cinco anos da constituição definitiva do crédito tributário.

3. Por outro lado, mesmo que se admita a aplicação do disposto no § 2º do artigo 8º da Lei n. 6.830/80, da mesma forma, deu-se a prescrição.

O § 2º do artigo 8º da Lei n. 6.830/80 determina:

“Art. 8º

§ 2º O despacho do juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição”.

Portanto, o despacho que ordenou a citação foi proferido em 24-3-1999, após o transcurso de cinco anos contados da constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, agosto de 1993.

Resta claro, portanto, que o presente crédito tributário encontra-se extinto, pela ocorrência da prescrição, conforme determina o artigo 156 do Código Tributário Nacional, que assim determina:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

V — a prescrição e a decadência;”

Logo, encontrando-se extinto o crédito tributário, deve a presente Execução Fiscal ser julgada totalmente improcedente.

III — DO PEDIDO

3. Por todo o exposto, espera a Embargante sejam os presentes Embargos conhecidos e providos a fim de se julgar extinta a presente Execução Fiscal, tendo em vista encontrar-se o presente crédito tributário extinto pela prescrição, nos exatos termos dos artigos 174 e 156, V, ambos do Código Tributário Nacional, requerendo, ainda, a condenação da Embargada ao pagamento das custas e honorários advocatícios e o consequente levantamento da penhora.

Requer, assim, a intimação da Embargada para, querendo, impugnar os presentes Embargos.

A Embargante provará o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

Termos em que, dando-se à causa o valor de R\$ 1.800.000,00 (valor do crédito tributário exigido na execução fiscal),

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

h) Conversão do depósito em renda (art. 156, VI, do CTN)

Caso o contribuinte perca a ação na qual se deu o depósito (item 5.6.2), o valor é convertido em favor da Fazenda Pública, independentemente da execução fiscal, conforme está regulamentado pelo item II do art. 2º do Decreto n. 2.850/98.

i) Pagamento antecipado

Depende da homologação tácita ou expressa, a exemplo das hipóteses de ICMS em que o contribuinte apresenta a GIA (Guia de Informação e

Apuração) ao Fisco e paga o valor por ele próprio apurado junto a um estabelecimento bancário credenciado. Nada sendo reclamado em cinco anos, ocorre a homologação e a extinção do crédito (v. alínea e).

j) Consignação em pagamento

Normalmente utilizada quando duas pessoas jurídicas de direito público exigem tributos diversos com base em um único fato gerador (bitributação, conforme o item 1.3) ou nas demais hipóteses do art. 164 do Código Tributário Nacional. Os depósitos efetivados tempestivamente impedem a incidência de multa ou de juros moratórios.

Nos termos do art. 164 do Código Tributário Nacional, o contribuinte pode consignar judicialmente o crédito tributário caso haja recusa de recebimento, subordinação do pagamento ao cumprimento de exigências infundadas ou exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo que tenha um mesmo fato gerador.

A consignação deve versar sobre valores que o contribuinte se dispõe a pagar, não se confundindo com o depósito, que visa suspender exigência tributária objeto de questionamento.

Julgada definitivamente procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado, e a importância é convertida em renda; julgada improcedente a consignação, no todo ou em parte, cobra-se o crédito devido, atualizado monetariamente, acrescido de juros de mora e outras penalidades cabíveis.

É lícita a conduta do Fisco, que subordina o pagamento de um tributo ao pagamento de outro, desde que a exigência esteja fundada no art. 163, II, do Código Tributário Nacional, que estabelece preferências na imputação do pagamento.

A ação de consignação em pagamento está disciplinada nos arts. 890 a 900 do Código de Processo Civil. Caso a dúvida quanto a quem se deve pagar envolva a Fazenda Pública Federal e a Fazenda Estadual ou Municipal, a consignação em pagamento deve ser promovida perante a Justiça Federal, nos termos do art. 109 da Constituição da República.

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO

Situação hipotética: (Exame 121 — OAB/SP) A sociedade A&C Serviços de Limpeza Ltda. tem sede em São Paulo e filial na cidade de Taboão da Serra. Para efeitos fiscais, ambos os estabelecimentos são autônomos, têm

inscrições nos respectivos municípios e apenas prestam serviços dentro dos territórios municipais em que estão localizados. No entanto, o estabelecimento de São Paulo recebeu notificação da Prefeitura, de que doravante deverá recolher aos cofres municipais também o imposto relativo aos serviços prestados em Taboão da Serra, uma vez que a sede da contribuinte é em São Paulo. De seu turno, a Prefeitura de Taboão da Serra exige o tributo e, não sendo pago, procederá à inscrição do débito na dívida ativa e consequente execução fiscal. Questão: Como advogado de A&C Serviços de Limpeza Ltda., aja para defender seus interesses e, diante das pretensões contempladas na hipótese, manter sua regularidade fiscal já a partir deste mês, em que o imposto questionado atinge o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

No presente caso, o imposto sobre serviços de qualquer natureza incidente sobre a prestação de serviços de limpeza está sendo exigido por dois entes políticos, e o contribuinte está em dúvida quanto a quem pagar. Portanto, a intenção do contribuinte é adimplir a obrigação tributária. A peça cabível neste caso é a consignação em pagamento nos termos do inciso III do art. 164 do Código Tributário Nacional e nos arts. 890 e s. do Código de Processo Civil.

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO-SP

A&C SERVIÇOS DE LIMPEZA LTDA., sociedade com sede no Município de São Paulo e filial em Taboão da Serra (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no inciso III do artigo 164 do Código Tributário Nacional, combinado com os artigos 890 e seguintes do Código de Processo Civil, propor a presente

AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO

contra a Fazenda Pública do Município de São Paulo e a Fazenda Pública do Município de Taboão da Serra, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. A Autora é uma sociedade que tem como objetivo social a prestação de serviços de limpeza, com sede no Município de São Paulo e filial no Município de Taboão da Serra, portanto, contribuinte do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza — **ISSQN**.

Certo é, ainda, que os estabelecimentos da Autora são autônomos e inscritos nos respectivos Municípios, nos quais procedia ao recolhimento do ISSQN com relação aos serviços prestados dentro dos aludidos territórios municipais.

Porém, recentemente a Autora foi notificada pela Prefeitura Municipal de São Paulo para que procedesse ao recolhimento do ISSQN incidente sobre os serviços prestados em Taboão da Serra também para o Município de São Paulo, sob o fundamento de que o ISSQN é devido ao Município onde estiver localizada a sede da empresa.

Por outro lado, a Prefeitura Municipal de Taboão da Serra entende que o imposto deve ser recolhido ao Município de Taboão da Serra, e o seu não recolhimento ensejará a inscrição do débito na dívida ativa com o consequente ajuizamento da execução fiscal.

Dessa forma, diante da exigência dos dois Municípios do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISSQN incidente sobre o mesmo fato imponible, outra alternativa não resta à Autora, a fim de adimplir sua obrigação tributária, senão socorrer-se do Poder Judiciário por intermédio da presente consignação em pagamento, nos termos do inciso III do artigo 164 do Código Tributário Nacional.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

2. O artigo 156 da Constituição Federal, ao dispor sobre a competência tributária dos Municípios, assim determinou:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Antes do advento da Lei Complementar n. 116/2003 a lista de serviços, bem como as normas gerais do imposto sobre serviços de qualquer natureza, eram disciplinadas pelo Decreto-Lei n. 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar n. 56/87.

Porém, recentemente, foi editada a Lei Complementar n. 116/2003, que, dispondo sobre o aludido imposto, assim determinou:

“Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

”.

“Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”

Da análise dos dispositivos supratranscritos se constata que a regra geral é que o imposto é devido ao Município do local do estabelecimento prestador independentemente das denominações adotadas. Porém, diante da exigência por parte dos Municípios de São Paulo e Taboão da Serra, a Autora, mesmo entendendo que aludido imposto é devido ao Município de Taboão da Serra com relação aos serviços prestados no seu território, não tem outra alternativa, a fim de cumprir sua obrigação tributária, senão a presente consignatória.

O artigo 164, inciso III, do Código Tributário Nacional assim dispõe:

“Art. 164. A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

III — de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador”.

Resta claro, assim, o direito da Autora a consignar em pagamento o presente crédito tributário, tendo em vista que o valor do imposto devido neste mês atinge o montante de R\$ 10.000,00.

III — DO PEDIDO

3. Pelo exposto, requer a Autora, nos termos do artigo 893, inciso I, do Código de Processo Civil, a autorização para efetuar o depósito judicial do valor correspondente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISSQN incidente sobre os serviços prestados no Município de Taboão da Serra, referente a esse mês de competência, que atinge o montante de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Requer, ainda, a citação das Rés para, querendo, contestar a presente ação, a qual deverá ser julgada totalmente procedente a fim de declarar efetuado o depósito e extinta a obrigação, nos exatos termos do art. 898 do Código de Processo Civil e no artigo 156, VIII, do Código Tributário Nacional, condenando, ainda, as Rés ao pagamento dos honorários advocatícios e custas judiciais.

A Autora esclarece que todos os fatos já restaram devidamente comprovados com os documentos que instruem a presente inicial.

Termos em que, dando-se à causa o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais),

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

I) Decisão administrativa irreformável

Normalmente proferida nos recursos do contribuinte. Faz coisa julgada contra o Fisco, conforme se extrai do art. 45 do Decreto federal n. 70.235/72.

Contudo, de acordo com o Parecer PGFN/CRJ n. 1.087, de 19 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Fazenda por despacho de 17 de agosto de 2004 (*DOU*, 23 ago. 2004, Seção I, p. 15), e que tem por fundamento o inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, “1) existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela administração pública, quanto à sua legalidade, juridicidade ou diante de erro de fato; 2) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular e 3)

a ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua unidade do foro da ação; a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão”.

m) Decisão judicial transitada em julgado e que reconheceu a inexistência da obrigação

n) Dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei (inciso XI do art. 156 do CTN, incluído pela LC n. 104/2001).

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) Extingue-se, após 5 anos, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário:

- a) a partir da data do fato gerador.
- b) a partir da data do lançamento efetuado, desde que não tenha havido incorreção do lançamento.
- c) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.
- d) a partir da data do lançamento efetuado mesmo com incorreção, ou a partir do primeiro dia após o lançamento, caso seja lançado corretamente. (Exame 114 — OAB/SP)

2) São modalidades de extinção do crédito tributário:

- a) A remissão e a conversão do depósito em renda.
- b) A anistia e o pagamento.
- c) A imunidade e a não incidência.
- d) A isenção e a moratória. (Exame OAB/RJ — março/2003)

3) Antes da promulgação da Lei Complementar n. 104/01, a compensação entre créditos e débitos de tributos da mesma espécie, sujeitos ao lançamento por homologação:

- a) podia ser realizada por conta própria pelo contribuinte.
- b) dependia de prévia autorização da autoridade administrativa.
- c) sujeitava-se à prévia autorização judicial.
- d) não podia ser realizada. (Exame 115 — OAB/SP)

4) Não é modalidade de extinção do crédito tributário:

- a) o pagamento.

- b) a moratória.
- c) a remissão.
- d) a transação. (Exame 120 — OAB/SP)

5) A contagem do prazo de prescrição da ação de cobrança do crédito tributário inicia-se:

- a) na data da constituição definitiva do crédito tributário.
- b) na data da ocorrência do fato gerador.
- c) na data do protesto judicial.
- d) no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorre o lançamento. (Exame 111 — OAB/SP)*

6) Esgotado o prazo legal para lançamento de tributo sem que a Fazenda Pública o tenha efetuado, ocorre a situação de:

- a) exclusão.
- b) suspensão.
- c) decadência.
- d) prescrição. (Exame 121 — OAB/SP)

7) Remissão é:

- a) uma modalidade de extinção dos créditos tributários e consiste na liberação graciosa da dívida por parte do credor.
- b) a perda do Direito pelo decurso do prazo.
- c) o prazo estabelecido em lei para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário, isto é, efetue o respectivo lançamento.
- d) a criação de tributos através dos quais obtém as receitas que facultarão o atendimento à arrecadação. (Exame 100 — OAB/SP)

8) A remissão, em matéria tributária,

- a) pode ser concedida, independentemente de lei que a preveja, no caso de erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato.
- b) é concedida pela União em caráter geral, vedada a consideração quanto a condições peculiares de determinada região do seu território.
- c) sempre depende de previsão em lei.
- d) uma vez prevista em lei, independe de qualquer ato por parte da autoridade administrativa. (Exame 12 — OAB/SP)

9) Considerando-se as formas de extinção do crédito tributário, é correto afirmar que:

- a) a decisão judicial transitada em julgado extingue definitivamente o crédito tributário, quando favorável ao sujeito ativo da obrigação tributária, não sendo passível de modificação.
- b) o crédito tributário decorrente de fato gerador de imposto sujeito ao lançamento por homologação, ocorrido em dezembro de 1995 e recolhido a menor pelo contribuinte, não formalizado pelo sujeito ativo da obrigação tributária, pode ser exigido a qualquer tempo.

c) o diminuto valor do crédito tributário não constitui motivo justificador de sua extinção, pela modalidade da remissão, do mesmo modo que a situação econômica do sujeito passivo.

d) o instituto jurídico da dação em pagamento constitui meio hábil a extinguir o crédito tributário, nos termos da lei do ente federado titular da competência tributária. (Exame OAB/MG — março/2003)

10) Ressalvados os casos de lançamento por homologação, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

a) da data da ocorrência do fato gerador.

b) da data do lançamento.

c) do primeiro dia do exercício em que ocorreu o fato gerador.

d) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. (Exame OAB/MG — agosto/2001)

11) O contribuinte que pagou indevidamente o tributo tem direito à restituição, salvo na seguinte hipótese:

a) erro do próprio contribuinte na identificação da alíquota aplicável.

b) pagamento de tributo, em face de lei considerada inconstitucional.

c) pagamento espontâneo de tributo maior do que o devido, em face de legislação aplicável.

d) pagamento de tributo que, por sua natureza, tenha sido transferido a terceiro, sem que este autorize expressamente a restituição. (Exame OAB/MG — agosto/2001)

12) Certo Município exige dos proprietários de imóveis urbanos localizados em seu território o pagamento de Taxa de Limpeza e Conservação. Seu cliente, sujeito passivo dessa taxa, deseja questioná-la judicialmente, pois entende ser ela inconstitucional. Contudo, tem um problema prático, pois a taxa é lançada conjuntamente com o IPTU, sendo ambos os tributos objeto da mesma notificação e do mesmo boleto de pagamento. Nenhum agente arrecadador, por sua vez, está autorizado a receber parcialmente os tributos lançados. Qual o meio cabível para solver o IPTU, enquanto questiona judicialmente a Taxa de Limpeza e Conservação? Explícite e fundamente. (Exame 117 — OAB/SP)

Gabarito: 1) c; 2) a; 3) a; 4) b; 5) a; 6) c; 7) a; 8) c; 9) d; 10) d; 11) d; 12) Como o IPTU não é questionado, não pode ser objeto de depósito judicial para fins de suspender sua exigibilidade. Trata-se, na verdade, da hipótese da subordinação do pagamento de um tributo (IPTU) à quitação de outro (Taxa de Limpeza e Conservação), o que viabiliza a consignação judicial do IPTU nos termos do art. 164, I, do Código Tributário Nacional.

5.6. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 151 DO CTN)

5.6.1. A moratória e o parcelamento

Moratória significa a concessão, pelo credor, de um prazo para que o devedor pague seu débito.

A concessão da moratória depende de lei, nos termos do art. 97, VI, do Código Tributário Nacional.

A competência para a concessão da moratória, em regra, é da pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira (art. 152, I, do CTN).

A Lei Complementar n. 104/2001 inseriu o inciso VI no art. 151 do CTN, e assim incluiu o parcelamento dentre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

De acordo com o art. 155-A do Código Tributário Nacional (redação da LC n. 104/2001), o parcelamento será concedido na forma e sob as condições estabelecidas em lei específica, aplicando-se subsidiariamente as regras pertinentes à moratória.

Salvo disposição de lei em sentido contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

O REFIS (Programa de Recuperação Fiscal) está disciplinado pela Lei n. 10.182/2002.

Lei específica disporá sobre o parcelamento dos débitos tributários do devedor em recuperação judicial. Enquanto não existir essa lei, aplicar-se-ão as regras gerais de parcelamento de cada ente credor da federação (art. 155-A, §§ 3º e 4º, do CTN, c/c o art. 68 da Lei de Recuperação Judicial e Falência — Lei n. 11.101/2005).

5.6.2. O depósito

Pode o sujeito passivo depositar o montante integral do crédito tributário a fim de suspender sua exigibilidade.

O depósito pode ser anterior à constituição definitiva do crédito tributário, fato que não suspende o procedimento administrativo do lançamento mas que impede a cobrança da dívida apurada. O depósito, porém, também pode ser posterior ao lançamento consumado, hipótese na qual suspenderá a exigibilidade do crédito.

O depósito previsto no art. 151 do Código Tributário Nacional visa a impugnação da exigência, e por isso não se confunde com a consignação em pagamento (art. 164 do CTN). Costuma ser efetivado por meio de medida cautelar autônoma ou no corpo do processo principal.

Nos termos da Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça, o depósito deve ser feito em dinheiro, já que é uma garantia de pagamento do tributo, e não de sua execução.

A Lei n. 9.703/98, regulamentada pelos Decretos n. 2.850/98 e 3.048/99, estabelece que os depósitos judiciais referentes a tributos e contribuições federais serão efetuados na Caixa Econômica Federal, mediante DARF, e desde logo repassados para conta única do Tesouro Nacional. Por meio de ordem judicial, após o encerramento do processo, o valor deverá ser devolvido ao depositante em 24 horas, acrescido de juros correspondentes à taxa Selic.

A Lei n. 11.429/2006 revogou a Lei n. 10.482/2002, e dispõe sobre os depósitos judiciais dos tributos no âmbito dos Estados e do Distrito Federal.

A disposição do art. 38 da Lei n. 6.830/80, que condiciona a ação anulatória do ato declarativo da dívida ao depósito prévio do valor do débito, é inconstitucional, pois a garantia de acesso ao Judiciário e o princípio da ampla defesa afastam o *solve et repete* (pague e depois discuta). Na verdade, a ação pode ser proposta independentemente do depósito, embora em tal circunstância não impeça o processamento da execução fiscal.

“A ação declaratória negativa distingue-se da ação anulatória do débito fiscal, pois aquela tem cabimento antes do lançamento, enquanto que esta pressupõe o lançamento e tem por objeto anulá-lo” (RTFR, 117/23).

“O depósito integral do débito, na ação anulatória ou na declaratória negativa de débito fiscal, transfere para estas a discussão em torno da dívida. É o que decorre do art. 38. E por isso, não pode ser proposta nem prosseguir a execução fiscal”¹¹.

“Em matéria fiscal é cabível medida cautelar de depósito, inclusive quando a ação principal for declaratória da inexistência de obrigação tributária” (Súmula 1 do TRF da 3ª Região).

Conforme bem orienta a Súmula 18 do TRF da 4ª Região, e consta da Lei n. 9.703/98, antes do trânsito em julgado de decisão que lhe seja favorável, o contribuinte não pode levantar o depósito.

A 1ª Seção do STJ entende que o valor é convertido em renda da Fazenda mesmo que o processo seja extinto sem julgamento do mérito (EDv no REsp 479.725 e REsp 901.052).

5.6.3. A concessão de liminar em mandado de segurança, de

liminar cautelar e de antecipação de tutela

A concessão de medida liminar em mandado de segurança, que pode ser preventivo ou repressivo, suspende a exigibilidade do crédito tributário.

A Lei Complementar n. 104/2001 acrescentou o inciso V ao art. 151 do Código Tributário Nacional, explicitando assim que também a concessão de liminar e de antecipação de tutela em outras ações (e não só em mandado de segurança) acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

5.6.4. Das reclamações e recursos administrativos

São modalidades de suspensão que na verdade impedem a própria formação definitiva do crédito tributário, pois, conforme ensina Hugo de Brito Machado¹², “o crédito tributário definitivamente constituído não mais comporta tais medidas”.

O C. STF já não admite a exigência de depósito ou arrolamento de bens como requisito de admissibilidade de recurso administrativo (ADIn 1.976 e RE 389.383, j. 2-4-2007). Nesse sentido, a Súmula 373 do STJ e a Súmula Vinculante 21 do STF.

O art. 83 da Lei n. 9.430/96 estabelece que a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/90 somente será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário. Os defensores desse dispositivo sustentam que a supressão ou redução do tributo, apurado na esfera administrativa, descaracteriza a materialidade do delito necessária ao acolhimento da denúncia.

Concluído o julgamento de *habeas corpus* (HC 81.611-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10-12-2003), no qual se questionava a possibilidade de oferecimento e recebimento de denúncia pela suposta prática de crime contra a ordem tributária, enquanto pendente de apreciação a impugnação do lançamento apresentada em sede administrativa (v. *Informativos* 286, 326 e 333), o Supremo Tribunal Federal decidiu que nos crimes do art. 1º da Lei n. 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, configurando-se como elemento essencial à exigibilidade da obrigação tributária, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final em sede administrativa. Considerou-se,

ainda, para a concessão da ordem, o fato de que, consumando-se o crime apenas com a constituição definitiva do lançamento, fica sem curso o prazo prescricional.

“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo” (Súmula Vinculante 24 do STF).

E no julgamento de mérito de ação direta ajuizada pelo Procurador-Geral da República contra o art. 83, *caput*, da Lei n. 9.430/96, o STF, na linha da orientação firmada no julgamento do *habeas corpus* acima noticiado, desacolheu o pedido formulado, mas destacou que a norma impugnada, sendo dirigida à autoridade fazendária, não impede a atuação do Ministério Público Federal no tocante à propositura da ação penal (até porque nem todos os crimes fiscais são materiais e, a exemplo dos delitos tipificados no art. 2º da Lei n. 8.137/90, podem não exigir a conclusão do processo fiscal para que seja ofertada a denúncia mesmo sem as informações da autoridade fiscal).

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) Não é hipótese de suspensão do crédito tributário:

- a) a moratória.
- b) o depósito de seu montante integral.
- c) o parcelamento.
- d) a compensação. (Exame 121 — OAB/SP)

2) São causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário a:

- a) anistia e a moratória.
- b) imunidade e a anistia.
- c) liminar em mandado de segurança e a imunidade.
- d) moratória e a liminar em mandado de segurança. (Exame 113 — OAB/SP)

3) Suspende(m) a exigibilidade do crédito tributário:

- I — a moratória;
- II — o depósito do seu montante integral;

III — as reclamações e recursos administrativos;

IV — a concessão de medida liminar.

Pode-se afirmar que:

- a) todos os itens estão corretos.
- b) apenas os itens I e II estão corretos.
- c) todos os itens estão incorretos.
- d) apenas os itens II, III e IV estão corretos. (Exame 118 — OAB/SP)

4) Não constitui hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito tributário:

- a) a moratória concedida por despacho da autoridade administrativa.
- b) o depósito judicial da importância questionada.
- c) a medida liminar concedida em sede de mandado de segurança.
- d) o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, sem homologação expressa do autolancamento efetuado pelo contribuinte. (Exame 112 — OAB/SP)

5) Sobre a moratória podemos afirmar que:

- a) é forma de extinção do crédito tributário.
- b) gera direito adquirido se concedida em caráter individual.
- c) o CTN determina a aplicação das mesmas normas ao parcelamento, posto que o mesmo não deixa de ser um tipo de moratória.
- d) não é exigida a especificação do prazo de duração da medida. (Exame OAB/ES — abril/2003)

6) Suspende a exigibilidade do crédito tributário:

- a) Isenção.
- b) Moratória.
- c) Anistia.
- d) Remissão. (Exame OAB/RJ — agosto/1999)

7) Uma determinada empresa impetra mandado de segurança e obtém a concessão de medida liminar em conformidade com o pedido formulado. Durante o período de vigência da liminar, a referida empresa é fiscalizada por autoridade competente, que constata não estarem sendo cumpridas as obrigações acessórias atinentes à obrigação principal objeto da citada liminar. Assim, decide a autoridade autuar a empresa por descumprimento das obrigações acessórias. Comentar a situação. (Exame 115 — OAB/SP)

Gabarito: 1) d; 2) d; 3) a; 4) d; 5) c; 6) b; 7) A autuação está correta, já que as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não dispensam o cumprimento das obrigações acessórias nos termos do disposto no parágrafo único do art. 151 do Código Tributário Nacional.

5.7. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 175 DO CTN)

As causas de exclusão do crédito tributário são a anistia e a isenção.

A exclusão impede a constituição do crédito tributário (isenção) ou da multa (anistia), mas normalmente não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias (v. item 5.1).

5.7.1. A isenção

A pessoa política que detém a competência tributária para instituir o tributo também é competente, por meio de lei, para conceder isenções, observados os limites constitucionais (p. ex., o art. 155, § 2º, XII, *g*, da Constituição Federal, que, a fim de evitar a chamada “guerra fiscal”, exige deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal para que sejam concedidos benefícios fiscais relacionados ao ICMS).

Ao julgar a ADIn 2.906-RJ, em 1º de junho de 2011, decisão que serviu de referência para várias outras proferidas na mesma data sobre o mesmo tema, o STF reconheceu a inconstitucionalidade de lei que concedia benefícios de ICMS sem prévia deliberação conjunta dos Estados-Membros.

De acordo com a teoria unitária, fato isento é fato excluído da hipótese de incidência. Para a teoria dualista adotada pelo Código Tributário Nacional ao classificar a isenção como causa de exclusão do crédito tributário, em um primeiro momento, nasce a obrigação tributária e o crédito, mas em um segundo momento, a Fazenda Pública dispensa o seu pagamento.

Para aqueles que consideram a isenção matéria afeta ao próprio orçamento, a iniciativa da lei é exclusiva do chefe do Poder Executivo (TJSP, Órgão Especial, ADIn 70.982-0/8, j. 28-5-2003). O STF, porém, adota o entendimento de que a reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no art. 61, § 1º, II, *b*, da Constituição Federal diz respeito apenas aos Territórios Federais.

Mesmo as denominadas isenções contratuais dependem de prévia lei que as autorize.

O inciso III do art. 151 da Constituição Federal impede que a União institua isenções de tributos da competência dos Estados-Membros, do Distrito Federal ou dos Municípios, explicitando o princípio de que o poder de isentar é decorrente do poder de tributar. Na Constituição Federal anterior

havia regra expressa autorizando a União, mediante lei complementar, a isentar os contribuintes estaduais e municipais, mas a isenção heterônoma foi vedada pela Constituição Federal de 1988 (v. item 2.9).

A limitação do art. 151, III, da Constituição Federal não impede que a União, na condição de pessoa jurídica de direito externo, participe de tratado internacional que tenha por objeto a isenção de tributo estadual ou municipal (RE 229.096, j. 16-8-2007).

Observe-se, porém, a exceção prevista no art. 155, § 2º, XII, *e*, da Constituição da República, que permite à lei complementar *federal* isentar da incidência do ICMS (imposto que não é da competência federal), nas exportações para o exterior, serviços e produtos não especificados no art. 155, § 2º, X, *a*. Sua importância, contudo, é reduzida atualmente, já que, na redação da Emenda Constitucional n. 42/2003, o art. 155, § 2º, X, *a*, garante a imunidade contra o ICMS nas operações que destinem mercadorias (industrializadas ou não) para o exterior e também em relação aos serviços prestados a destinatários no exterior (a imunidade é restrita aos serviços que estão sujeitos ao ICMS em território nacional, a exemplo do serviço de comunicação).

Também não incide o ISS sobre as exportações de serviços para o exterior (art. 156, § 3º, da CF, c/c o art. 2º, I, da LC n. 116/2003).

Não se pode impedir o legislador de editar uma lei revogando a isenção. Contudo, a isenção concedida sob condição onerosa e por prazo certo não pode ser livremente suprimida (Súmula 544 do STF) ou reduzida, já que lei nesse sentido somente produzirá efeitos após o prazo fixado ou a superação das condições estabelecidas, sob pena de violação do ato jurídico perfeito (no caso de isenção formalizada por contrato) ou do direito adquirido daqueles que antes da nova lei cumpriram as condições para a obtenção do benefício.

O Supremo Tribunal Federal, antes da Constituição Federal de 1988, firmou entendimento no sentido de que a revogação da isenção tem eficácia imediata, conforme demonstrado pela Súmula 615. Ou seja, ocorrendo a revogação, o tributo pode ser imediatamente cobrado, não estando por isso violado o princípio da anterioridade (art. 150, III, *b*, da CF). O tributo já estava instituído.

Parte da doutrina, que entendo correta, sustenta que a exigência de qualquer tributo tão logo é revogada a isenção ofende o princípio da segurança das relações jurídicas, devendo ser observadas a anterioridade comum e também a

anterioridade nonagesimal (salvo em relação aos tributos cuja própria instituição não se sujeita a tais garantias).

Quanto ao imposto sobre o patrimônio (IPTU, IPVA, ITR etc.) e a renda, há regra expressa no sentido de que a revogação de isenção deve observância ao princípio da anterioridade (art. 104, III, do CTN). Observe-se, porém, que a regra do CTN somente não abrangeu de forma expressa outros tributos porque, à época da elaboração do Código Tributário (outubro de 1966), o princípio constitucional da anterioridade somente protegia os dois impostos referidos (art. 2º, II, da EC n. 18, de 6-12-1965).

As isenções estão sujeitas à interpretação literal prevista no art. 111 do Código Tributário Nacional.

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO

Situação hipotética: (Exame 114 — OAB/SP) A RLBO, empresa situada no Município de Salto-SP, dedica-se ao ramo de prestação de serviços técnicos de engenharia e estaria, nessa qualidade, sujeita ao recolhimento do ISS. Desde o exercício de 1999, a empresa não vinha efetuando o recolhimento desse imposto, tendo em vista a isenção específica concedida às empresas da região, por força da Lei Municipal n. 98/98. Todavia, o novo Prefeito, que tomou posse no dia 01 de janeiro de 2001, pretende revogar aquele benefício fiscal, a fim de angariar receita para financiar projetos sociais. Para tanto, baixou o Decreto n. 01/01, publicado no Diário Oficial do Município desta semana, que determinou a todas as empresas beneficiárias da isenção que voltassem a efetuar o recolhimento do ISS já a partir do próximo mês. Questão: Como advogado de RLBO, manipule o instituto judicial hábil a garantir à empresa o benefício da isenção.

No caso acima, o sujeito passivo tributário poderá impetrar mandado de segurança preventivo contra ato da autoridade competente para exigir o recolhimento do imposto, com fundamento no inciso LXIX do art. 5º do Texto Constitucional e na Lei n. 12.016/2009, ou ação declaratória de inexistência de vínculo jurídico contra a Municipalidade de Salto, com fundamento no art. 4º, II, combinado com o art. 282, ambos do Código de Processo Civil, objetivando, justamente, afastar a incidência do imposto, garantindo, assim, o usufruto da isenção em decorrência da inconstitucionalidade da revogação por afronta ao disposto no art. 150, I e § 6º, do Texto Constitucional, bem como pela violação ao disposto no inciso III do art. 104 do Código Tributário

Nacional. A competência será de uma das Varas Cíveis da Comarca de Salto para ambas as ações.

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA CÍVEL DA COMARCA DE SALTO-SP

RLBO Ltda. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no inciso LXIX do artigo 5º da Constituição Federal e na Lei n. 12.016/2009, impetrar

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO

contra ato a ser praticado pelo Sr. Diretor do Departamento de Rendas ou Receitas Mobiliárias da Prefeitura Municipal de Salto, pelos fundamentos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. A Impetrante tem como objetivo social a prestação de serviços técnicos de engenharia, estando, portanto, sujeita ao recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISSQN.

Certo é, ainda, que o Município de Salto editou a Lei Municipal n. 98/98, a qual concedeu isenção do aludido imposto para as empresas instaladas na região; portanto, estando a Impetrante instalada no Município de Salto, não está sujeita ao recolhimento do aludido imposto, por estar abrangida pela regra isentiva desde março de 1999.

Porém, para sua surpresa, o Prefeito Municipal de Salto editou o Decreto n. 01/01, revogando a isenção prevista na Lei n. 98/98 a partir do mês seguinte ao de sua publicação, sob o fundamento da necessidade de angariar receita para o financiamento de projetos sociais.

Ocorre, Excelência, que a revogação da isenção pelo Decreto n. 01/01 não encontra respaldo em nosso Texto Constitucional, por total afronta ao princípio da legalidade tributária.

Dessa forma, a Impetrante tem justo e fundado receio de que a Autoridade Coatora venha lhe exigir o pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISSQN incidente sobre a prestação dos serviços de engenharia, ato esse ilegal e arbitrário, passível de correção por intermédio do presente “mandamus”.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

2. A competência tributária nada mais é do que a aptidão outorgada pelo legislador constitucional aos entes políticos para que eles instituem os seus tributos, ou seja, para que eles editem a regra-matriz de incidência tributária.

O ente político detentor da competência tributária poderá instituir os seus tributos, bem como aumentá-los, diminuí-los, e somente ele poderá, no exercício da competência, conceder isenções, remissões, anistias. Porém, o exercício da competência tributária encontra seus limites no próprio Texto Constitucional.

O próprio legislador constitucional, ao outorgar a competência tributária, ou seja, ao conferir aptidão aos entes políticos para instituir seus tributos, disciplinou os limites para o exercício da referida competência, dentre eles o princípio da legalidade.

O artigo 150, inciso I, do Texto Constitucional é expresso em determinar:

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

I — exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
.....”.

Da análise do dispositivo supratranscrito se constata que em nosso ordenamento jurídico o exercício da competência tributária se dá por intermédio de lei, norma primária emanada do Poder Legislativo do ente político que irá traçar todos os critérios necessários para fazer nascer a obrigação tributária quando ocorrido no mundo real o fato descrito na norma.

Portanto, a competência para a concessão de isenções, bem como para sua revogação, por decorrer da própria competência tributária, somente poderá ser exercida por intermédio de lei e jamais por Decreto, norma secundária, que não inova o ordenamento jurídico. Mas não é só.

O § 6º do artigo 150 do Texto Constitucional acima transcrito assim dispõe:

“Art. 150.

.....
§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”.

Resta claro, desde já, que o Decreto n. 01/01 não tem o condão de revogar a isenção concedida pela Lei Municipal n. 98/98.

Nesse sentido, as lições de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

“Destacamos que tanto a competência para tributar como a competência para isentar estão submetidas ao princípio da legalidade (arts. 5º, II, e 150, I, da CF). Desenvolvendo a ideia, a Constituição não deixa dúvidas no sentido de que ninguém deve prestar o tributo ou deixar de fazê-lo (isenção), total ou parcialmente, senão em virtude de lei”.

3. Por outro lado, caso assim não entenda Vossa Excelência, o que se admite somente para argumentar, a revogação da isenção pelo Decreto n. 01/01, caso válida, somente poderia produzir seus efeitos com relação aos fatos impositivos ocorridos a partir do exercício seguinte ao de sua publicação, uma vez que a revogação da isenção nada mais é do que a instituição do tributo para as situações anteriormente isentas, estando, assim, sujeita ao princípio da anterioridade.

Eis o comando do artigo 104, III, do Código Tributário Nacional:

“Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que

ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre patrimônio ou a renda:

.....
III — que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178”.

Por todo o exposto, demonstrado está o direito líquido e certo da Impetrante de não ser compelida ao recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISSQN incidente sobre a prestação de serviços de engenharia em face da inconstitucionalidade da revogação da lei isentiva.

III — DA CONCESSÃO DE MEDIDA LIMINAR

4. É flagrante a presença dos requisitos previstos no inciso II do artigo 7º da Lei n. 12.016/2009.

A relevância dos fundamentos repousa na violação do princípio da legalidade tributária, que determina que somente por lei as isenções serão instituídas ou revogadas. A plausibilidade jurídica também decorre do fato de que a revogação da isenção, caso válida, somente poderia produzir efeitos a partir dos fatos imponíveis ocorridos no exercício seguinte ao de sua publicação.

Por outro lado, a ineficácia da segurança caso seja ela concedida somente ao final decorre do fato de que, sem a medida liminar, a autoridade coatora, até mesmo por dever de ofício, irá exigir da Impetrante o recolhimento do ISSQN incidente sobre a prestação de serviços de engenharia, aplicando-lhe pesadas multas, impedindo, assim, a obtenção de Certidões Negativas de Débito, o que por si só irá causar-lhe enormes prejuízos.

IV — DO PEDIDO

5. Comprovado, à saciedade, o direito líquido e certo da Impetrante de não ser compelida ao recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISSQN incidente sobre os serviços de engenharia em decorrência da isenção disciplinada pela Lei n. 98/98.

Ante o exposto, requer a Impetrante a concessão de medida liminar, a fim de sustar quaisquer atos a serem praticados por parte do Impetrado no sentido da aplicação de penalidades pelo não recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente sobre os serviços de engenharia.

Processado o presente “mandamus”, requisitadas as informações e ouvido o Ministério Público, requer a Impetrante a concessão da segurança em definitivo, a fim de ser reconhecido o seu direito líquido e certo à isenção prevista na Lei n. 98/98.

Termos em que, dando-se a causa o valor de R\$ (valor do imposto pretendido pela Municipalidade)....,

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

5.7.2. A anistia

É a exclusão do crédito relativo a penalidades pecuniárias, em especial as multas. A anistia, portanto, não exclui o tributo e é projetada para trás.

A anistia só atinge as infrações cometidas antes da lei que a concede, ou seja, é projetada para trás. Pode ser geral ou limitada (condicionada ao cumprimento de uma obrigação).

A anistia geral decorre diretamente da lei e abrange todas as infrações anteriores à sua concessão e de interesse da pessoa política que a concede.

A anistia limitada traz requisitos para a sua fruição e exige prévio requerimento junto à autoridade administrativa competente para verificar (em ato vinculado) o cumprimento das exigências. Constatado equívoco no reconhecimento do benefício, o ato pode ser anulado.

Não se aplica a anistia aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos atos praticados com dolo, fraude, simulação.

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) A isenção concedida por prazo certo e sujeita a determinadas condições:

- a) pode ser modificada por lei, mas não revogada.
- b) não pode ser revogada nem modificada.
- c) pode ser modificada ou revogada por decisão administrativa, a qualquer tempo.
- d) pode ser modificada ou revogada por lei, a qualquer tempo. (Exame 115 — OAB/SP)

2) A revogação de isenção tributária concedida por prazo indeterminado:

- a) pode ser decretada por ato do órgão do poder executivo responsável pela arrecadação.
- b) depende de lei específica.
- c) depende de decisão judicial passada em julgado em favor do ente tributante.
- d) depende de Emenda Constitucional. (Exame 113 — OAB/SP)

3) A anistia, a conversão de depósito em renda e as reclamações que observem os termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo acarretam, relativamente ao crédito tributário, respectivamente, sua:

- a) exclusão, suspensão, extinção.
- b) extinção, suspensão, exclusão.
- c) extinção, exclusão, suspensão.

d) exclusão, extinção, suspensão. (Exame 116 — OAB/SP)

4) A isenção, a remissão e a anistia tributárias são institutos que não podem ser confundidos. Assinale a alternativa que os distinga corretamente:

a) a anistia é o perdão do débito tributário; a isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária; e a remissão é a exclusão do crédito tributário relativo às penalidades pecuniárias.

b) a anistia diz respeito exclusivamente à penalidade e há de ser concedida antes da constituição do crédito tributário; a remissão é o perdão legal do débito tributário já constituído e a isenção evita o nascimento da obrigação tributária.

c) a anistia e a remissão só podem ser concedidas antes do nascimento do tributo, e a isenção, após o nascimento da obrigação tributária.

d) a isenção é o perdão legal do débito tributário, uma causa extintiva do crédito tributário; já a remissão e a anistia dizem respeito tão somente às penalidades pecuniárias. (Exame 100 — OAB/SP)

5) Ao perdão da sanção tributária, dá-se o nome de:

a) anistia.

b) isenção.

c) remissão.

d) exclusão. (Exame 104 — OAB/SP)

Gabarito: 1) b; 2) b; 3) d; 4) b; 5) a.

[1.](#) *Curso de direito tributário*, p. 121.

[2.](#) *Curso de direito tributário*, p. 249 e 253.

[3.](#) *Curso de direito tributário*, p. 274.

[44.](#) *Mandado de segurança*, 14. ed., p. 40.

[55.](#) *Código de Processo Civil e legislação processual em vigor*, 28. ed.

[6.](#) *Código de Processo Civil comentado*, 8. ed., p. 1147.

[7.](#) *Direito tributário brasileiro*, 10. ed., p. 569.

[8.](#) *Comentários*, cit., p. 446.

[9.](#) *Manual de direito tributário*, cit., p. 235.

[10.](#) *Lei de execução fiscal*, 3. ed., p. 21.

[11.](#) Theotonio Negrão, *Código de Processo Civil e legislação processual em vigor*, art. 38 da Lei n.

6.830/80, nota 8.

[12.](#) *Curso de direito tributário*, p. 123.

[*](#) No mesmo sentido a questão n. 90 da Prova I do Exame 122 — OAB/SP.

6

GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

6.1. AS GARANTIAS

Garantia é meio ou modo de assegurar o direito, de dar eficácia ao cumprimento de uma obrigação. Medida assecuratória.

A garantia é real quando tem por base o oferecimento ou a entrega de um bem móvel, imóvel ou semovente para que nele se cumpra a exigência ou execução da obrigação não cumprida pelo devedor. Se o bem dado em garantia não satisfaz o pagamento, subsiste a responsabilidade pessoal do devedor pelo valor remanescente.

O bem pode ser do devedor ou de terceiro que intervém no contrato e expressamente consente com a oneração de seu patrimônio (conforme indica o art. 19 da Lei n. 6.830/80, a Lei das Execuções Fiscais).

Na hipótese de garantia real, o terceiro garantidor não responde solidária ou subsidiariamente pela dívida. Somente o bem dado em garantia estará sujeito à expropriação.

A garantia também pode ser pessoal (sinônimo de fidejussória), como nas hipóteses de fiança, endosso, aval etc. No caso de garantia fidejussória, não havendo limitação expressa, o garante responderá solidariamente pelo valor integral da dívida.

Todos os bens e rendas do sujeito passivo, seu espólio ou massa falida respondem pelo crédito tributário, mesmo os bens hipotecados ou penhorados, ou de qualquer forma gravados por ônus real, ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade. É irrelevante, segundo o art. 184 do Código Tributário Nacional, a data da constituição do ônus ou da cláusula; vale dizer: para referido Código, ainda que uma hipoteca seja anterior ao crédito tributário, o bem objeto da garantia real responderá pela dívida tributária.

Somente prevalecem contra o crédito tributário os bens e rendas que a lei (complementar ou ordinária) declare absolutamente impenhoráveis.

A impenhorabilidade que resulta da vontade (doação com a cláusula, p. ex.), portanto, é inoperante quanto ao credor tributário. Do contrário, por simples ato voluntário, o interessado retiraria seus bens do alcance do credor tributário.

O art. 30 da Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830/80) estendeu as garantias do crédito tributário à dívida ativa (crédito fazendário) de natureza não tributária (a exemplo da multa penal, reposição de vencimentos recebidos indevidamente etc.).

São absolutamente impenhoráveis, inclusive em relação ao Fisco, os bens e rendas descritos no art. 649 do CPC, à exceção daqueles declarados impenhoráveis por disposição de vontade do devedor (art. 649, I, do CPC).

A Lei n. 8.009/90 estabeleceu a impenhorabilidade do imóvel próprio do casal ou entidade familiar, incluindo o terreno, as construções, plantações, os móveis quitados que guarnecem a casa (inclusive do inquilino). Não se incluem os veículos de transporte, obras de arte e enfeites suntuosos.

Quanto às dívidas tributárias, a impenhorabilidade da Lei n. 8.009/90 não é oponível à execução para cobrança das contribuições previdenciárias relativas à remuneração devida aos que trabalham na própria residência e aos impostos, taxas e contribuições devidos em função do imóvel familiar.

Também não se aplica a impenhorabilidade àquele que, sabendo-se insolvente, adquire imóvel mais valioso para transferir a residência familiar.

Aplica-se ao Fisco o benefício previsto no art. 1.813 do novo Código Civil (o CTN é omissivo). Ou seja, caso um herdeiro renuncie à herança para prejudicar seu credor, este, autorizado pelo juiz, pode aceitar a herança em nome do renunciante. O credor é pago, e o remanescente é entregue aos sucessores beneficiários da renúncia.

Para os processos de falência iniciados após a vigência das novas leis sobre a matéria as regras são diversas.

De acordo com o art. 129, V, da Lei de Recuperação Judicial e Falência (Lei n. 11.101/2005), é ineficaz em relação à massa falida, tenha ou não o contratante conhecimento do estado de crise econômico-financeira do devedor, seja ou não intenção deste fraudar credores, a renúncia à herança ou a legado, até dois anos antes da decretação da falência.

Em sede de recuperação judicial os créditos tributários podem ser parcelados, nos termos da legislação específica, observados os parâmetros estabelecidos no Código Tributário Nacional.

O art. 29 da Lei n. 8.666/93, que trata das licitações, exige para a habilitação em concorrências públicas prova de regularidade com a Fazenda Federal, Estadual, Municipal, com a Seguridade Social e o FGTS (art. 195, § 3º, da CF).

Nos termos do art. 206 do Código Tributário Nacional, a certidão positiva pode ter efeito de negativa em três hipóteses: a) créditos não vencidos; b) quando a cobrança executiva estiver garantida por penhora; c) quando a exigibilidade do crédito estiver suspensa, inclusive em razão do parcelamento do débito.

6.1.1. Presunção de fraude (art. 185 do CTN)

Havendo crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução, presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens e rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública.

Não haverá a presunção de fraude se o devedor reservou bens suficientes à satisfação do débito.

Antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005, que deu nova redação ao art. 185 do CTN, parte da doutrina sustentava que o reconhecimento da fraude dependia da prévia distribuição de ação judicial contra o devedor, e alguns exigiam até mesmo a citação, aplicando as regras dos arts. 219 e 593 do CPC. Agora está explicitado que a presunção de fraude se dá a partir da inscrição do débito na dívida ativa, fase que é anterior à execução.

“É admissível a oposição de embargos de terceiro fundados em alegação de posse advinda de compromisso de compra e venda de imóvel, ainda que desprovido do registro” (Súmula 84 do STJ).

“Não enseja embargos de terceiro à penhora a promessa de compra e venda não inscrita no registro de imóveis” (Súmula 621 do STF). Essa posição, atualmente, é minoritária.

- 1) Não se presume fraudulenta a alienação de bens, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda,
- a) por crédito tributário regularmente inscrito como Dívida Ativa em fase de execução.
- b) no caso de terem sido reservados bens ou rendas, pelo sujeito passivo, suficientes ao total pagamento da dívida em fase de execução.
- c) no caso de não terem sido reservados bens ou rendas para o pagamento da dívida em fase de execução.
- d) se o sujeito passivo apresentar prova inequívoca de que não houve, de sua parte, dolo na alienação, já que, por transferência, assume o adquirente a responsabilidade quanto ao crédito tributário a descoberto.
- (Exame 116 — OAB/SP)

Gabarito: 1) *b*.

6.2. OS PRIVILÉGIOS

Como privilégio deve ser entendida a regalia que a lei concede a dado crédito de ser pago com preferência a outros.

Preferência é o pagamento prioritário de um crédito em desfavor daqueles que com ele concorrem.

Somente os créditos decorrentes da legislação do trabalho, em especial os vinculados a acidentes do trabalho, situam-se em posição melhor que o crédito tributário na escala de preferências:

1º) Acidentário

2º) Trabalhista (é preciso ter cuidado com as simulações)

3º) Tributário

Nos casos de falência, contudo, a situação sofre grandes alterações com a vigência da Lei Complementar n. 118/2005 e da Lei n. 11.101/2005, em 9 de junho de 2005. Com a nova legislação, na falência o crédito tributário também não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado (art. 186, parágrafo único, do CTN).

Os créditos extraconcursais são os encargos da massa falida e parte daqueles decorrentes de obrigações contraídas pelo devedor durante a recuperação judicial, nos termos dos arts. 67 e 84 da Lei n. 11.101/2005. A restituição recai sobre bem de terceiro que estava sob a posse do falido no momento da decretação da quebra, bem como sobre coisa vendida a crédito e entregue ao devedor nos quinze dias anteriores ao requerimento da sua

falência, se ainda não alienada (art. 85 da Lei n. 11.101/2005).

Assim, em caso de falência, nos termos do art. 186, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, c/c os arts. 83 e 149 da Lei n. 11.101/2005, em primeiro lugar deverão ser realizadas as restituições e pagos os créditos extraconcursais. Depois, consolidado o quadro de credores, as importâncias recebidas com a realização do ativo serão destinadas aos créditos derivados da legislação do trabalho, limitados a cento e cinquenta salários mínimos por credor (a diferença a maior vira crédito quirografário), e aos decorrentes de acidentes do trabalho.

Em seguida se satisfarão os créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado. Depois é que serão satisfeitos os créditos tributários, independentemente da data da sua constituição. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.

Se a penhora se der antes do decreto da falência, não ficam os bens penhorados sujeitos à arrecadação. A penhora posterior à falência é feita no rosto dos autos, citando-se o síndico (Súmula 44 do extinto TFR).

A Fazenda Pública tem meios próprios para cobrar a sua dívida ativa e por isso não possui legitimidade para requerer a falência de seu devedor (REsp. 287.284 e AgRg no AI 1.120673).

Até a Lei Complementar n. 118, vigente a partir de 9 de junho de 2005, as multas fiscais, moratórias ou punitivas, não se incluem no crédito habilitado em falência (Súmulas 192 e 565 do STF) ou concordata (STF, *RTJ*, 120/1324). Os juros são contados até a data da quebra, nos termos do art. 26 do Decreto-Lei n. 7.661/45 (Lei de Falências).

Contudo, de acordo com a redação dada ao art. 186, parágrafo único, III, do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 118/2005, as multas fiscais podem ser exigidas nas falências decretadas após a vigência da nova lei (9-6-2005), embora tenham preferência apenas sobre os denominados créditos subordinados (art. 83, VI e VIII, da Lei n. 11.101/2005).

Contra a massa falida não são exigíveis juros vencidos após a decretação da falência, previstos em lei ou em contrato, se o ativo apurado não bastar para o pagamento dos credores subordinados. Excetuam-se dessa disposição os juros das debêntures e dos créditos com garantia real, mas por eles responde, exclusivamente, o produto dos bens que constituem a garantia (arts. 77 e 124 da Lei n. 11.101/2005).

Portanto, pela nova Lei de Recuperação Judicial e Falência, se após o pagamento dos créditos subordinados (último no rol de preferência do art. 83 da Lei n. 11.101/2005) subsistir ativo capaz de suportar os juros vencidos depois da decretação da quebra, estes poderão ser exigidos.

A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos (art. 191 do CTN, na redação da LC n. 118/2005).

Na recuperação judicial são devidos juros de 12% ao ano (art. 71, II, da Lei n. 11.101/2005).

Havendo mais de uma pessoa jurídica de direito público com crédito tributário a receber, verifica-se o concurso de preferências na seguinte ordem (a Súmula 563 do STF reconhece a constitucionalidade do critério mesmo diante da forma federativa de Estado):

1º) União e depois suas autarquias.

2º) Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e mediante rateio com suas respectivas autarquias (*pro rata* = o valor apurado é somado e dividido proporcionalmente ao crédito de cada um).

3º) Municípios e suas autarquias, conjuntamente e por rateio (*pro rata*, conforme o item anterior).

De acordo com a redação original do art. 188 do Código Tributário Nacional (anterior à LC n. 118/2005), os encargos tributários de massa falida, ou seja, tributos decorrentes de fatos geradores ocorridos depois da decretação da falência, gozavam de preferência absoluta, inclusive em relação aos débitos trabalhistas, aplicando-se a mesma regra nas concordatas e liquidações (voluntárias ou judiciais). Aliomar Baleeiro (*Direito tributário*, cit., p. 609), porém, defendia que os créditos oriundos da legislação do trabalho sempre tinham preferência, posição adotada no Superior Tribunal de Justiça (REsp 32.959-4-SP, j. 13-8-1997, DJU, 20 out. 1997).

Para os processos de falência iniciados após a vigência da nova lei (9-6-2005), contudo, as regras são diversas, pois o tributo decorrente de fato gerador ocorrido após a decretação da falência é apenas um dos créditos extraconcursais, e, dentre eles, o último a ser satisfeito (art. 84, V, da Lei n. 11.101/2005).

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) A execução do crédito fiscal, ajuizada após a decretação da falência do contribuinte, é realizada mediante:

- a) habilitação de crédito nos autos da falência.
- b) penhora no rosto dos autos da falência.
- c) penhora em bens individualizados.
- d) venda antecipada dos bens da massa falida. (Exame 112 — OAB/SP)

2) A respeito do crédito tributário podemos afirmar que:

- a) prefere a qualquer outro, inclusive os provenientes da legislação trabalhista.
- b) sua cobrança judicial não está sujeita a concurso de credores.
- c) sua cobrança judicial está sujeita à habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamento.
- d) não há concurso de preferência entre as pessoas jurídicas de direito público. (Exame 102 — OAB/SP)

3) A cobrança judicial do crédito tributário, certamente:

- a) está sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamento.
- b) não está sujeita a concurso de credores em inventário ou arrolamento, sendo, inclusive, pagos preferencialmente a quaisquer outros créditos habilitados em tais processos, os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do *de cujus* ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento.
- c) não está sujeita a concurso de credores ou habilitação apenas na falência, já que o artigo 188 do CTN estipula os créditos tributários como encargos da massa falida, pagáveis preferencialmente a quaisquer outros.
- d) não está sujeita a nenhum concurso de preferência, exceto ao que se verifica entre as pessoas jurídicas de direito público e nos casos de concordata preventiva. (Exame 101 — OAB/SP)

Gabarito: 1) b; 2) b; 3) b.

7

SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

7.1. O CONTRIBUINTE (SUJEITO PASSIVO DIRETO) E O RESPONSÁVEL (SUJEITO PASSIVO INDIRETO)

O sujeito passivo da obrigação tributária principal pode ser o contribuinte, normalmente denominado sujeito passivo direto, ou o responsável, também chamado de sujeito passivo indireto. As regras estão previstas nos arts. 121 e 128 do Código Tributário Nacional, e a capacidade tributária passiva é de natureza objetiva, pois decorre da lei e não da vontade daquele que deve cumprir a obrigação.

Contribuinte (sujeito passivo direto) é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Exemplo comum é o da pessoa que aufera renda e conseqüentemente é contribuinte do imposto respectivo.

Pode ocorrer, porém, que outra pessoa (o responsável), vinculada indiretamente com o fato gerador, por imposição de lei esteja desde logo obrigada a responder pelo tributo e/ou pela penalidade pecuniária. É o caso da fonte pagadora, a quem se atribui a responsabilidade pelo recolhimento do imposto de renda (o sujeito passivo da obrigação tributária, neste exemplo, é o empregador). É a denominada responsabilidade colateral ou indireta (art. 128 do CTN).

A capacidade tributária passiva independe da capacidade civil ou comercial das pessoas físicas ou jurídicas. Portanto, mesmo as pessoas naturais incapazes para os atos da vida civil (menores, alienados mentais etc.), aqueles que sofrem restrições quanto às suas atividades comerciais ou profissionais e aquelas sociedades que não estão regularmente constituídas podem ser sujeitos passivos de uma obrigação tributária (art. 126 do CTN).

O sujeito passivo indireto pode ser (art. 128 do CTN) o responsável por substituição, o devedor solidário ou, ainda, o responsável por transferência.

7.1.1. Responsabilidade por substituição

Há responsabilidade por substituição quando antes mesmo do fato gerador a lei atribui a terceira pessoa (o substituto tributário) a responsabilidade pela satisfação do crédito. Assim, quando nasce a obrigação, o responsável por substituição já ocupa o polo passivo da relação tributária com o Fisco. O contribuinte tem sua responsabilidade excluída ou passa a ser responsável supletivo, nos termos da lei.

O § 7º do art. 150 da Constituição da República, instituído pela Emenda Constitucional n. 3/93, estabelece que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição (a técnica não vale para empréstimos compulsórios ou taxas), cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente (fato gerador presumido que gera a substituição para a frente ou progressiva). É o caso, por exemplo, da indústria de refrigerantes (substituta tributária), que na saída do produto de sua fábrica recolhe o ICMS devido por ela própria, pela distribuidora e pelo comerciante (substituídos).

A não ocorrência do fato gerador presumido garante a restituição preferencial e imediata àquele que arcou com o encargo financeiro do tributo (em regra o substituído, conforme estabelece o art. 10 da LC n. 87/96).

Por outro lado, há o *diferimento* quando a substituição se dá de forma regressiva (para trás), ou seja, o responsável pela operação final deve recolher o total devido por todas as operações, a exemplo do que se verifica entre o criador de gado e o matadouro, o produtor de leite e o laticínio e o produtor de cana e o estabelecimento industrial que produz os produtos dela derivados. Trata-se de uma saída de mercadoria com suspensão da incidência do tributo.

Nesse sentido o REsp 40.876-SP, 2ª Turma do STJ, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 5-2-2002.

7.2. A RESPONSABILIDADE POR SOLIDARIEDADE

Conceituada no art. 264 do Código Civil, a solidariedade obriga as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, do CTN), como, por exemplo, os coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU (chamada solidariedade de fato). A solidariedade também pode decorrer expressamente da lei (solidariedade de direito).

A solidariedade não comporta o benefício de ordem (art. 124, parágrafo único, do CTN), ou seja, o direito de o executado exigir que primeiro sejam

executados os bens de outro devedor. Portanto, cabe exclusivamente ao credor indicar contra quem irá agir, não se aplicando o disposto no § 3º do art. 4º da Lei n. 6.830/80 (benefício de ordem) nos casos de débito tributário.

Os efeitos da solidariedade que merecem maior destaque são os seguintes (art. 125 do CTN):

- a) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
- b) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os coobrigados, salvo quando o benefício for concedido em caráter pessoal, subsistindo, nesse caso, a solidariedade dos demais pelo saldo remanescente;
- c) a interrupção da prescrição em relação a um dos obrigados favorece ou prejudica os demais.

O síndico (e para as novas falências, o administrador judicial), o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor destes, salvo se a alienação ou a oneração contar com a concordância da Fazenda credora (art. 4º, § 1º, c/c o art. 31, ambos da Lei n. 6.830/80).

A interrupção da prescrição contra o contribuinte opera também contra o responsável.

7.3. A RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA E A SUCESSÃO (ARTS. 129 A 133 DO CTN)

Na responsabilidade por transferência a obrigação nasce na pessoa de um sujeito passivo, porém em razão de ocorrência posterior ao fato gerador é transferida para outra pessoa, o responsável.

A responsabilidade dos sucessores decorre de um fato gerador anterior à sucessão, ainda que só apurado ou lançado posteriormente (art. 129 do CTN).

O art. 130 do Código Tributário Nacional imputa ao adquirente de um imóvel a responsabilidade por *impostos* que têm por fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem. Também lhe atribui a responsabilidade pelas taxas de serviços ou contribuições de melhorias pertinentes ao imóvel adquirido, salvo quando consta do título a prova da quitação (é necessário certidão negativa do fisco, pois convenções entre particulares em regra não podem ser opostas ao Fisco).

Em caso de na Certidão sobre um imóvel constar a quitação do tributo, não

existirá a responsabilidade do sucessor. Portanto, a ressalva de que ao Fisco se reserva o direito de cobrar débitos que venham a ser apurados vale apenas em relação ao contribuinte (no caso o vendedor do imóvel), não atingindo o adquirente do bem.

Ocorrendo a arrematação de imóvel em hasta pública, a sub-rogação (transferência da responsabilidade) se dá sobre o respectivo preço (valor do lance aceito), nos termos do parágrafo único do art. 130 do Código Tributário Nacional.

Observe-se, contudo, que a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em julgado de 16 de março de 2005, conclui que deve ser rejeitado o pedido de certidão negativa se o preço pago em hasta pública não for suficiente para o pagamento dos impostos, taxas e contribuições de melhoria que recaem sobre o imóvel (REsp 720.196-SP).

Nos termos do art. 131, I, do Código Tributário Nacional, o adquirente de bens móveis (o art. 130 do CTN trata da aquisição de bens imóveis) e o remitente (aquele que pratica a remição de um bem na forma dos arts. 651 ou 787 do CPC) de bens móveis ou imóveis se torna responsável pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos e que até então eram devidos.

O art. 131, II, do Código Tributário Nacional cuida da sucessão *causa mortis* e estabelece que o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro respondem pelos tributos devidos pelo falecido até a data da partilha ou adjudicação. A responsabilidade se dá até o limite do quinhão (benefício de herança), legado ou meação. E o art. 131, III, atribui ao espólio a responsabilidade pelos tributos devidos até a data da abertura da sucessão.

7.4. RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA, FUSÃO, TRANSFORMAÇÃO, INCORPORAÇÃO E CISÃO

De acordo com o art. 132 do Código Tributário Nacional, as pessoas jurídicas de direito privado decorrentes de fusão, transformação, incorporação ou cisão (figura hoje implícita no art. 132, já que inexistente à época da elaboração do CTN) respondem pelos tributos devidos até a data do ato pela pessoa originária, ou seja, a sucessora é responsável pelos débitos da sucedida existentes até a data da formalização do negócio. Pela fusão, duas ou mais empresas se unem para formar uma sociedade nova; pela incorporação, uma ou mais empresas são absorvidas por outra; pela transformação, uma empresa passa de um tipo para outro (S.A. para Ltda., p. ex.); e, pela cisão, uma

sociedade transfere seu patrimônio para outra ou para outras sociedades, preexistentes ou não, podendo a sociedade cindida subsistir (cisão parcial) ou ser extinta (cisão total).

No caso de extinção da pessoa jurídica de direito privado, quando qualquer dos sócios remanescentes, ou seu espólio, prosseguir com a respectiva atividade comercial, sob o mesmo nome ou não (inclusive como empresário individual), a nova entidade econômica será responsável pelos débitos tributários da anterior.

7.4.1. Responsável por aquisição de fundo de comércio

Na hipótese do art. 133 do Código Tributário Nacional, o adquirente de um fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional (p. ex., uma loja de roupas) que mantiver a exploração do mesmo ramo de atividade (sob o mesmo nome ou não) responderá pelos tributos relativos ao fundo de comércio ou estabelecimento comercial e devidos pelo antecessor até a data da transação.

A responsabilidade será integral (na verdade preferencial, embora não necessariamente exclusiva) se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou qualquer outra atividade, nos termos do inciso I do art. 133 do Código Tributário Nacional.

A responsabilidade será subsidiária (secundária) se o alienante prosseguir na exploração de alguma atividade, ou se o alienante, no prazo de seis meses, contados da alienação, iniciar nova atividade (art. 133, II, do CTN).

Não há responsabilidade do sucessor na hipótese de a aquisição do estabelecimento ser efetivada em alienação judicial realizada no processo de falência, bem como na aquisição de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. Essa exceção, contudo, não se aplica quando o adquirente for: I — sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; II — parente, em linha reta ou colateral até o quarto grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou III — identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária (§§ 1º e 2º do art. 133 do CTN, na redação da LC n. 118/2005).

O valor arrecadado com a alienação judicial permanecerá à disposição do juízo da falência por um ano, período durante o qual somente poderá ser

utilizado para pagamento dos créditos extraconcursais ou de outros créditos preferenciais ao tributário. Após um ano, o valor poderá ser utilizado para a satisfação do crédito tributário e dos que lhe são posteriores, respeitada a preferência prevista no art. 83 da Lei n. 11.101, em vigor a partir de 9 de junho de 2005.

Nas hipóteses dos arts. 132 e 133 do Código Tributário Nacional, o sucessor responderá inclusive pelas multas tributárias, punitivas ou moratórias, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão (REsp 923.012, julgado na forma do art. 543-C do CPC).

7.5. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS (ARTS. 134 E 135 DO CTN)

Nas hipóteses do art. 134 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade dos terceiros é subsidiária (e não propriamente solidária, como dita a norma), ou seja, o cumprimento da obrigação tributária primeiro deve ser exigido do contribuinte. No entanto, só existe tal obrigação subsidiária caso o não pagamento da obrigação pecuniária tenha sido decorrente de atos nos quais os terceiros intervieram ou das omissões pelas quais forem responsáveis.

Os terceiros arrolados no art. 134 do Código Tributário Nacional não respondem pelas multas decorrentes de infrações praticadas pelos contribuintes (normalmente decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias), mas estão sujeitos às sanções de caráter moratório.

Nos casos do art. 135 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade pela obrigação tributária é pessoal e direta daqueles que agiram com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos.

O inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional estabelece inclusive a responsabilidade pessoal do dirigente (mas não de outros sócios) de pessoa jurídica de direito privado quando ele age com excesso de poderes ou em infração à lei. No mesmo sentido o art. 158, I e II, da Lei n. 6.404/76, e o art. 1.080 do Código Civil.

Segundo a jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça, a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, situação que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios (AgRg no AI 490.738-RS, 1ª Turma, j. 21-8-2003). A situação é diversa quando se verifica a dissolução irregular da sociedade (a exemplo do Decreto-Lei n. 1.736/79, cujo art. 8º impõe aos

controladores e dirigentes das pessoas jurídicas de direito privado responsabilidade solidária pelos créditos decorrentes do não recolhimento do IPI e do IR descontado na fonte durante as suas gestões).

Nesse sentido:

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” (Súmula 430 do STJ).

“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente” (Súmula 435 do STJ).

Hoje a responsabilidade do dirigente é subjetiva (AgRg no REsp 392.349, 2ª Turma do STJ, j. 14-5-2002). Anteriormente, porém, se decidia que “O sócio responsável pela administração e gerência de sociedade limitada, por substituição, é objetivamente responsável pela dívida fiscal, contemporânea ao seu gerenciamento ou administração, constituindo violação à lei o não recolhimento de dívida fiscal regularmente constituída e inscrita. Não exclui sua responsabilidade o fato de o seu nome não constar na certidão de dívida ativa” (REsp 33.731-93-MG, DJU, 6-3-1995, p. 4318).

Conforme se extrai dos Embargos em Recurso Especial n. 702.232, há presunção relativa da responsabilidade do dirigente cujo nome está consignado na CDA, já que a inscrição da dívida tem por pressuposto a conferência da legalidade da exigência. Caso o nome não conste da CDA, o redirecionamento da execução contra o dirigente dependerá de prova de situação de direito material que caracterize a sua responsabilidade (REsp 545.080).

“A meação só responde pelo ato ilícito quando o credor, na execução fiscal, provar que o enriquecimento dele resultante aproveitou ao casal” (Súmula 251 do STJ).

Oportuno anotar, ainda, a responsabilidade pessoal do funcionário que, mediante dolo ou fraude, emite uma certidão que contenha erro contra a Fazenda Pública. A responsabilidade é sobre o crédito e juros de mora, nos termos do art. 208 do Código Tributário Nacional.

7.6. A RESPONSABILIDADE POR MULTAS DECORRENTES DE INFRAÇÕES

O art. 136 do Código Tributário Nacional evidencia que, salvo disposição de lei em sentido contrário, nas infrações tributárias a responsabilidade pelas multas é objetiva (inversamente do que se verifica nas infrações penais), ou seja, independe da culpa ou da intenção do agente ou do responsável, salvo disposição de lei em contrário. Independe, também, da existência do prejuízo (trata-se de infração formal).

Contudo, há de se observar que o C. Supremo Tribunal Federal, por diversas vezes, afastou a multa punitiva, quando demonstrada a boa-fé do contribuinte, ao fundamento de que “o Judiciário pode graduar ou excluir a multa, de acordo com a gravidade da infração e com a importância desta para os interesses da arrecadação” (RE 61.160-SP, Rel. Min. Evandro Lins e Silva, j. 19-3-1968).

O art. 137, por sua vez, trata da responsabilidade pessoal do agente (pessoa que praticou o ato violador da legislação tributária), excluindo o sujeito passivo das sanções (isenta-o da multa, não do tributo), nos seguintes termos:

I — Quando o agente praticar infrações tipificadas como crime ou contravenção, salvo se o ilícito for cometido no exercício “regular” de suas atribuições. A expressão “regular”, na hipótese, significa o exercício que atende aos desejos diretivos da empresa, caso em que esta (contribuinte) também ficará responsável pela infração.

II — Quanto às infrações cuja definição dependa da intenção do agente em alcançar um fim específico (p. ex., fraudar o Fisco quando tal circunstância seja elementar do tipo).

III — Por fim, a responsabilidade é pessoal do agente (e não do contribuinte) quando ele praticar a infração com o fim especial de prejudicar aquele que representa (o sujeito passivo).

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) Em regra, a responsabilidade por infrações à legislação tributária:

- a) independe da intenção do agente.
- b) independe de previsão legal.
- c) configura-se apenas se delas resultar tributo devido.

d) não pode ser imputada a pessoa jurídica. (Exame 116 — OAB/SP)

2) A pessoa física tem capacidade tributária passiva:

a) somente a partir de 16 anos de idade.

b) independente da idade, se civilmente capaz.

c) independentemente da idade e da capacidade.

d) somente quando maior de 21 anos e civilmente capaz. (Exame 116 — OAB/SP)

3) Na solidariedade, pode ser enumerado o seguinte efeito:

a) a isenção ou remissão de crédito exonera a todos os obrigados, indistintamente.

b) a interrupção da prescrição, em favor ou contra os coobrigados, prejudica aos demais.

c) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais.

d) a remissão concedida a um dos obrigados aproveita aos demais. (Exame 115 — OAB/SP)

4) Pessoa natural adquire de outra um estabelecimento comercial e continua a explorá-lo, cessando toda a atividade empresarial do vendedor. Quanto aos tributos relativos ao estabelecimento, devidos até a data da aquisição, a pessoa natural adquirente:

a) não responde por eles.

b) responde somente pela metade dos tributos.

c) responde somente pelas contribuições sociais.

d) responde integralmente por todos os tributos. (Exame 117 — OAB/SP)

5) A solidariedade, com relação aos obrigados, tem, de regra, os efeitos abaixo, exceto:

a) o benefício de ordem.

b) a prescrição interrompida por um favorece ou prejudica aos demais.

c) a remissão do crédito exonera todos, quando não outorgada pessoalmente a um deles.

d) o pagamento de um aproveita os demais. (Exame 121 — OAB/SP)

6) Em 1999, Caio vendeu a Tício imóvel em relação ao qual pesava débito de Imposto Predial e Territorial Urbano — IPTU, referente ao exercício de 1998. Em seguida, Tício recebeu a notificação de cobrança do tributo e recusou-se a pagá-lo, argumentando que na data de ocorrência do fato gerador o proprietário do imóvel era Caio. Além disso, Caio assumiu contratualmente, perante Tício, a obrigação de pagar o IPTU vencido. O procedimento fiscal está:

a) errado, pois o tributo só pode ser exigido de Caio, proprietário do imóvel no exercício de 1998.

b) errado, pois Caio ainda consta como proprietário no cadastro imobiliário da Prefeitura Municipal.

c) correto, pois o débito tributário relativo ao IPTU sub-roga-se na pessoa do adquirente do imóvel, isto é, Tício.

d) errado, pois, de acordo com o contrato celebrado entre Tício e Caio, o IPTU deve ser pago por este. (Exame 114 — OAB/SP)

7) Para que o adquirente de estabelecimento industrial ou comercial responda integralmente pelos

débitos tributários relativos ao fundo de comércio adquirido, é necessário que o:

- a) alienante cesse de imediato a exploração das mesmas atividades desenvolvidas no estabelecimento.
- b) contrato de transpasse preveja expressamente tal responsabilidade.
- c) alienante não detenha patrimônio suficiente para saldar as pendências.
- d) fisco tenha manifestado oposição à transferência do estabelecimento, nos 30 (trinta) dias seguintes à data da operação. (Exame 114 — OAB/SP)

8) Na cisão de uma sociedade, com versão de todo o patrimônio para outras duas pessoas jurídicas preexistentes, a responsabilidade pelos débitos tributários da sociedade cindida, relativos a fatos geradores anteriores à data da operação, é imputável:

- a) apenas à pessoa jurídica para a qual for atribuído semelhante encargo no protocolo de cisão.
- b) a cada uma das pessoas jurídicas que absorveu o patrimônio da sociedade cindida, em caráter solidário.
- c) apenas aos sócios da sociedade cindida, em caráter solidário.
- d) a cada uma das pessoas jurídicas incorporadoras, na proporção do patrimônio recebido, sem solidariedade entre si. (Exame 113 — OAB/SP)

9) As convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos:

- a) não podem, salvo disposições de lei em contrário, ser opostas à Fazenda Pública.
- b) podem ser sempre opostas à Fazenda Pública.
- c) nunca podem ser opostas à Fazenda Pública.
- d) podem, a critério da autoridade fazendária, ser opostas à Fazenda Pública. (Exame 113 — OAB/SP)

10) Salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infração à legislação tributária:

- a) considera relevantes apenas as ações ou omissões praticadas com boa-fé.
- b) só é pessoal quando capitulada como contravenção.
- c) é definida pelos princípios gerais de direito penal.
- d) independe da intenção do agente. (Exame 112 — OAB/SP)

11) Assinale a alternativa correta:

- a) a decadência é forma de suspensão do crédito tributário.
- b) a interrupção da prescrição contra um dos coobrigados solidários só a ele prejudica.
- c) pessoa jurídica irregularmente constituída não detém capacidade contributiva.
- d) o espólio responde, na qualidade de sucessor, pelos tributos devidos pelo “de cujus”. (Exame OAB/MG — dezembro/2001)

12) Júlio e Bernardo são coproprietários de imóvel e, nessa qualidade, solidariamente responsáveis pelo pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano — IPTU. Neste ano, Júlio completa 65 anos de idade e, em razão de disposição expressa na lei municipal, passa a gozar de isenção para todos os imóveis de que for proprietário. Bernardo está também exonerado do pagamento do imposto, relativamente ao imóvel comum? Justifique. (Exame 120 — OAB/SP)

Gabarito: 1) a; 2) c; 3) c; 4) d; 5) a; 6) c; 7) a; 8) b; 9) a; 10) d; 11) d; 12) Não; segundo o art. 125, II, do Código Tributário Nacional, a isenção concedida em caráter pessoal beneficia apenas Júlio. Bernardo continuaria devendo o tributo, proporcionalmente.

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

Situação hipotética: (Exame 119 — OAB/SP) A sociedade Magnólia Comercial Ltda. atuava no ramo varejista de roupas infantis, mantendo loja na cidade de São Paulo, denominada “O Bebê Feliz”. Findo o prazo de locação, o estabelecimento comercial foi fechado e ali instalou-se estabelecimento de venda de lustres e abajures, denominado “Lustres do Manolo”, mantido por Manolo e Irmãos Ltda. Porém, corria contra a Magnólia Comercial Ltda. execução fiscal para cobrança do ICMS relativo aos meses de junho a setembro de 1999, no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). O Exequente, constatando o fato, requereu a inclusão, no polo passivo da execução fiscal, da Manolo e Irmãos Ltda., na qualidade de responsável tributário em virtude da aquisição de estabelecimento comercial, o que foi deferido pelo Juiz. Há 15 (quinze) dias, a Manolo e Irmãos Ltda. foi intimada da penhora de bens de sua propriedade. Questão: Na qualidade de advogado da Manolo e Irmãos Ltda., atue na defesa de seus interesses.

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DE EXECUÇÕES FISCAIS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Processo n.

Execução Fiscal

MANOLO E IRMÃOS LTDA. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no artigo 16 da Lei n. 6.830/80, opor

EMBARGOS

à Execução Fiscal que lhe move a FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO,

requerendo, assim, a juntada das anexas razões a fim de que produzam seus efeitos de direito.

Termos em que,

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

Pela Embargante: **MANOLO E IRMÃOS LTDA.**

I — DOS FATOS

1. A Embargante tem como objetivo social a comercialização de lustres e abajures, estando instalada no Município de São Paulo, portanto contribuinte do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS.

Recentemente, a Embargante veio a ser citada da Execução Fiscal ajuizada pela Fazenda do Estado de São Paulo contra a empresa Magnólia Comercial Ltda., que atuava no ramo de comércio varejista de roupas infantis e mantinha loja no Município de São Paulo, denominada “O Bebê Feliz”, loja essa estabelecida no mesmo endereço em que se encontra hoje instalada a Embargante, tendo em vista o término do Contrato de Locação.

A referida Execução Fiscal objetiva a cobrança de ICMS, concernente aos meses de competência de junho a setembro de 1999, no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

A inclusão da Embargante no polo passivo da presente Execução Fiscal foi requerida pela Fazenda do Estado de São Paulo e deferida pelo Juiz, na qualidade de responsável tributário em decorrência da aquisição do estabelecimento comercial.

2. Porém, conforme restará demonstrado, a presente Execução Fiscal não deve subsistir contra a Embargante em face de sua ilegitimidade passiva, uma vez que não há falar em responsabilidade tributária por sucessão no presente caso, tendo em vista que não se deu qualquer aquisição de estabelecimento comercial.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

3. A responsabilidade tributária por sucessão das pessoas jurídicas está disciplinada nos artigos 132 e 133 do Código Tributário Nacional.

A responsabilidade decorrente da aquisição de fundo de comércio e de estabelecimento comercial vem disciplinada, mais precisamente, no artigo 133 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

“Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I — integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II — subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar

dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão”.

Da análise do dispositivo supratranscrito se constata que a responsabilidade tributária é transferida para terceira pessoa nos casos de aquisição de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial.

Porém, no presente caso não se está diante de nenhuma das situações descritas no dispositivo; a Embargante, simplesmente, locou o imóvel no qual estava anteriormente instalada a empresa executada. E mais, o objetivo social da empresa executada era o comércio varejista de roupas infantis e o da Embargante é o comércio de lustres e abajures, tratando-se, assim, de atividades totalmente distintas.

Resta clara, portanto, a total ausência de responsabilidade da Embargante por débitos tributários da empresa executada, o que por si só caracteriza sua ilegitimidade passiva ad causam.

III — DO PEDIDO

4. Por todo o exposto, espera a Embargante sejam os presentes Embargos conhecidos e providos a fim de se julgar extinta a presente Execução Fiscal, tendo em vista a ilegitimidade passiva da Embargante, uma vez que não configurada a responsabilidade tributária disciplinada no artigo 133 do Código Tributário Nacional; requer, ainda, a condenação da Embargada ao pagamento das custas e honorários advocatícios e o consequente levantamento da penhora.

Requer, assim, a intimação da Embargada para, querendo, impugnar os presentes Embargos.

A Embargante provará o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

Termos em que, dando-se à causa o valor de R\$ 100.000,00 (valor do crédito tributário exigido na execução fiscal),

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

8

A DENÚNCIA ESPONTÂNEA(art. 138 do CTN)

É possível que o sujeito passivo da obrigação, espontaneamente (antes do início de qualquer procedimento fiscal ou medida de fiscalização relacionada com o objeto da confissão), procure o Fisco e confesse o cometimento de uma infração tributária. Essa denúncia espontânea exclui as penalidades decorrentes da infração, em especial a multa de mora, conforme o Recurso Extraordinário n. 106.068-SP (*RTJ*, 115/452).

Caso o cometimento da infração esteja vinculado ao não recolhimento de um tributo, a denúncia há de ser acompanhada do pagamento do valor devido ou de requerimento de apuração de seu montante. O depósito do valor arbitrado pelo Fisco é essencial para a exclusão das penalidades.

A exclusão da multa (sanção pecuniária destinada a desestimular a mora e a indenizar o credor pelos transtornos dela decorrentes) não exclui a exigência da correção monetária (simples manutenção do poder de compra da moeda) ou dos juros moratórios (remuneração pelo custo do dinheiro indevidamente retido).

Conforme leciona Luciano Amaro¹, a denúncia espontânea “afasta qualquer possibilidade de punição, não apenas de natureza administrativa mas, igualmente, a criminal”.

“A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea” (Súmula 208 do extinto TFR e REsp 1.102.577, julgado na forma do art. 543-C do CPC). Na hipótese, não está preenchido o requisito do pagamento ou do requerimento de apuração do seu montante (possibilidade existente quando o montante devido efetivamente exige prévia apuração). Nos termos da Súmula 360 do STJ, “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

O art. 34 da Lei n. 9.249/95 restabeleceu o entendimento segundo o qual o pagamento do tributo ou contribuição social e seus acessórios, antes do

recebimento da denúncia criminal, é causa de extinção da punibilidade.

A Lei n. 9.983/2000 acrescentou os arts. 168-A e 337-A ao Código Penal e revogou o *caput* do art. 95 da Lei n. 8.212/91.

O primeiro (art. 168-A) cuida da apropriação indébita previdenciária, tipificando criminalmente, dentre outras, a conduta daquele que deixa de repassar para a Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes.

O § 2º do art. 168-A do Código Penal determina a extinção da punibilidade caso o agente, espontaneamente, antes do início da ação fiscal, declare, confesse e efetue o pagamento das contribuições que indevidamente não havia repassado, hipótese semelhante à denúncia espontânea já analisada. O § 3º do mesmo dispositivo faculta ao juiz deixar de aplicar a pena (perdão judicial) ou aplicar somente a de multa caso o autor do delito seja primário, de bons antecedentes e: a) promova o pagamento entre o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia; ou b) tenha deixado de recolher contribuições cujo valor (incluídos os acessórios) seja igual ou inferior àquele estabelecido administrativamente como sendo o mínimo para o ajuizamento das execuções fiscais (a Lei n. 11.033/2004 fixa este valor em R\$ 10.000,00; a Súmula 132 do TCU e a decisão 466/95 daquele órgão autorizaram o arquivamento de feitos que resultavam em débitos inferiores a 1.500 UFIR). Observe-se, porém, que as restrições estão superadas pela Lei n. 10.684/2003, cujo art. 9º (destacado em seguida) ampliou a hipótese de extinção da punibilidade até mesmo para os casos de parcelamento cumprido.

O art. 337-A do Código Penal tipifica criminalmente a sonegação de contribuição previdenciária, estabelecendo a extinção da punibilidade caso o agente, espontaneamente, antes do início da ação fiscal (expressão que deve ser compreendida como o início formal da fiscalização tributária por meio da lavratura do termo respectivo), declare e confesse as contribuições, importâncias ou valores, prestando as informações devidas à Previdência Social. Nessa hipótese o pagamento do valor devido não é requisito para a extinção da punibilidade, sendo inviável a aplicação da analogia (art. 168-A do CP) em prejuízo do acusado.

Se o agente que não confessou o débito espontaneamente for primário e de bons antecedentes, e desde que o valor das contribuições sonegadas e seus acessórios seja igual ou inferior àquele estabelecido pela Previdência Social, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais, o juiz

pode deixar de aplicar a pena (perdão judicial) ou aplicar apenas a pena de multa.

De acordo com o art. 9º da Lei n. 10.684/2003, que, segundo entendo, não se aplica apenas aos parcelamentos nela especificados, é suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/90 e nos arts. 168 e 337-A do Código Penal durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento (v. tb. art. 15, § 3º, da Lei n. 9.964/2000). A prescrição penal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva e a punibilidade é extinta quando for pago integralmente o débito oriundo de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios. O benefício vale quando há parcelamento deferido pela autoridade tributária antes do trânsito em julgado da sentença condenatória (HC 85.048, julgado pela 1ª Turma do STF em 30-5-2006).

O C. STF, fundado no art. 9º da Lei n. 10.684/2003, concluiu que o pagamento do tributo a qualquer tempo (e não apenas antes do recebimento da denúncia) é causa de extinção da punibilidade (HC 81.929). A mesma orientação foi seguida para a concessão da ordem no *Habeas Corpus* n. 89.794.

Em março de 2009, ao julgar os *Habeas Corpus* n. 96.374 e 96.309, as duas Turmas do STF concluíram, fundadas no princípio da insignificância, que falta justa causa para a ação penal por crime de descaminho quando a quantia sonegada não ultrapassar o valor previsto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002 (R\$ 10.000,00).

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) A responsabilidade por infrações à legislação tributária será excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Considera-se espontânea a denúncia:

- a) quando apresentada até 48 (quarenta e oito) horas após a ocorrência do fato gerador.
- b) a qualquer tempo.
- c) quando apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

d) durante o processo administrativo, mas antes da decisão administrativa irreformável. (Exame 116 — OAB/SP)

2) Pagando espontaneamente crédito, tem o contribuinte direito à exclusão:

- a) da multa e dos juros.
- b) da multa e da correção monetária.
- c) apenas dos juros.
- d) apenas da multa. (Exame 105 — OAB/SP)

Gabarito: 1) c; 2) d.

1. *ICMS, teoria e prática.*

9

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO TEMPO E NO ESPAÇO (art. 101 do CTN)

Não havendo disposição expressa em sentido contrário, a vigência da legislação tributária segue as regras da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro e da Lei Complementar n. 95/98, ou seja, entra em vigor na data nela indicada ou 45 dias após a sua publicação. Observe-se, porém, a existência das seguintes exceções: 1) os princípios da anterioridade e da irretroatividade em relação às leis tributárias que instituem ou majorem tributos, modifiquem sua base de cálculo, tornando-o mais oneroso, ou definam novas hipóteses de incidência; e 2) a revogação da isenção concedida por prazo certo e mediante condição (art. 178 do CTN).

A vigência de uma norma não implica sua mediata eficácia (aplicabilidade). Em face do princípio da anterioridade, por exemplo, uma lei pode estar vigente, mas somente será aplicada aos fatos geradores ocorridos no exercício seguinte ao de sua publicação.

Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas devem estrita observância à lei da qual decorrem, mas, salvo disposição em contrário, entram em vigor na data de sua publicação.

As decisões administrativas em regra produzem efeitos normativos trinta dias após a sua publicação, prazo normalmente conferido ao contribuinte para recorrer da decisão singular ou efetivar o pagamento da importância reconhecida como devida na esfera recursal.

Exceto quando editada por prazo determinado, o término da vigência da lei decorre de sua revogação tácita ou expressa por outra lei que lhe seja contrária.

“O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente revogada ou modificada” (art. 144 do CTN). Quanto aos aspectos formais (processos de apuração, fiscalização etc.) e outorgas de garantia, admite-se a aplicação da legislação posterior.

A lei se aplica ao ato ou fato pretérito quando é meramente interpretativa (e desde que não implique penalidade), quando o ato não estiver definitivamente julgado ou quando seja mais benéfica ao contribuinte ao tratar das infrações por ele praticadas.

A lei tributária que define infrações ou lhes comina penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado (art. 112 do CTN).

É a regra da interpretação mais benigna, a máxima *in dubio pro reo*, aplicável nas hipóteses de dúvida e que impede inclusive o uso de analogia em desfavor do acusado.

QUESTÃO EXTRAÍDA DE EXAMES DA OAB

1) No exercício de 1995, um contribuinte deixou de recolher determinado tributo. Na ocasião, a lei impunha a multa moratória de 30% do valor do débito. Em 1997, houve alteração legislativa, que reduziu a multa moratória para 20%. O Contribuinte recebeu, em 1998, notificação para pagamento do débito, acrescido da multa de 30%.

A exigência está

- a) correta, pois aplica-se a lei vigente à época de ocorrência do fato gerador.
- b) errada, pois aplica-se retroativamente a lei que defina penalidade menos severa ao contribuinte.
- c) correta, pois o princípio da irretroatividade veda a aplicação retroagente da lei tributária.
- d) errada, pois a aplicação retroativa da lei é regra geral no direito tributário. (V Exame de Ordem Unificado)

Gabarito: 1) b.

10

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A teoria da interpretação, também denominada *hermenêutica*, analisa os métodos de trabalho de compreensão dos textos legais. Em regra a interpretação é classificada da seguinte forma:

a) Gramatical ou literal: antes de tudo deve ser considerado o significado gramatical das palavras utilizadas no texto em exame. Contudo, mesmo nos textos legais, ora uma palavra é utilizada no sentido técnico, ora é usada no sentido vulgar, demonstrando assim que a interpretação gramatical é insuficiente para identificar o sentido de uma norma legal.

b) Histórico ou genético: por ele se buscam subsídios no direito anterior, analisam-se as circunstâncias existentes quando a norma foi elaborada, examinam-se os anteprojetos de lei, os debates parlamentares etc.

c) Sistemático ou lógico: pelo método sistemático analisa-se a norma verificando sua posição dentro de determinado texto legal, sua relação com as demais normas contidas no referido texto e com as outras normas que se identificam com o instituto estudado. Ou seja, um dispositivo legal não deve ser interpretado isoladamente, mas sim no contexto legal em que se insere (vale até a posição do texto).

d) Teleológico: o intérprete deve analisar a lei considerando sobretudo o fim para o qual foi ela elaborada.

e) Autêntico: quando o sentido de uma norma é explicado por outra norma.

f) Restritivo: o texto não alcança situações diversas daquelas taxativamente previstas — art. 111 do Código Tributário Nacional. Interpreta-se literalmente, restritivamente, a legislação tributária que disponha sobre:

I — suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II — outorga de isenção;

III — dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Nesta hipótese a legislação não comporta interpretações ampliativas nem integração por equidade. Segundo Aliomar Baleeiro¹, neste caso, a dúvida se resolve em

favor do Fisco.

[1.](#) *Direito tributário*, p. 448.

11

MEIOS DE INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Caso o intérprete entenda não existir regra jurídica capaz de regular determinada situação (e só neste caso), deve suprir as lacunas com base na analogia, nos princípios gerais do direito tributário, nos princípios gerais do direito público, na equidade, nos costumes etc. (art. 4º da LINDB e art. 108 do CTN). O rol de hipóteses de integração não é taxativo, conforme informam os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, mas sempre que possível deve ser observada a ordem de preferência prevista pelo legislador.

Analogia é o meio de integração pelo qual se busca suprir uma lacuna com base em norma prevista para casos semelhantes. O emprego da analogia não pode acarretar a exigência de tributo não previsto em lei nem a imposição de penalidades.

Os princípios gerais tributários, explícitos ou implícitos, são aqueles identificados em diversas disposições do direito constitucional tributário, a exemplo dos princípios da anterioridade e da imunidade recíproca.

Princípios gerais de direito público: o direito tributário é espécie do gênero direito público, o mesmo ocorrendo com o direito penal, com o direito financeiro etc.

Alguns princípios são consagrados na hermenêutica constitucional; por exemplo: o todo explica as partes; quem pode o mais pode o menos; as exceções devem ser interpretadas de forma estrita etc.

Equidade: é a aplicação da Justiça ao caso concreto, a adaptação da lei à hipótese singular, de forma a corrigir eventual insuficiência decorrente de seu caráter geral.

O emprego da equidade não pode resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

A observância, pelo contribuinte, de práticas reiteradamente adotadas pelas autoridades administrativas (costumes) exclui a imposição de penalidades (multas) e de juros de mora caso o tributo venha a ser exigido (v. item 2.2.3).

O art. 109 do Código Tributário Nacional dispõe que os princípios gerais do direito privado podem ser utilizados, de empréstimo, pelo direito tributário, desde que apenas para a “pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. Compete à legislação tributária disciplinar os efeitos tributários de diversos fatos e atos de seu interesse.

Devem os conceitos tirados do direito privado ser interpretados com o mesmo sentido que possuem em sua origem (civil, comercial etc.), salvo se o legislador tributário houver expressamente alterado o conceito ou alcance da norma.

12

ATOS NORMATIVOS

Por força do parágrafo único do art. 194 do Código Tributário Nacional, as instruções normativas, portarias ministeriais, ordens de serviço e outros atos administrativos que em princípio são de natureza interna (destinados a produzir efeitos dentro da repartição pública) acabam por obrigar os contribuintes. Contudo, pelo princípio constitucional segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, entende-se hoje que tais atos (portarias, ordens de serviço etc.) só podem tratar de regras procedimentais ou obrigações acessórias.

Para atingir terceiros (contribuintes ou não), torna-se imprescindível a divulgação externa da norma administrativa — princípio da publicidade.

Os atos administrativos dessa natureza são chamados de normativos porque contêm um comando geral do Executivo, visando a aplicação uniforme da lei para todos os contribuintes que estejam em situação similar.

Os atos ordinatórios, por sua vez, são os que visam organizar o funcionamento da Administração e a conduta funcional de seus agentes.

Espécie mais comum de ato normativo é o decreto.

Decreto: ato administrativo da competência exclusiva do chefe do Executivo destinado a dar eficácia a situações gerais ou individuais previstas de forma explícita ou implícita na lei.

Regra geral, nos termos do art. 84, IV, da Constituição, o decreto é regulamentar (ou de execução). Ou seja, visa explicar a lei e facilitar sua execução.

Diante da impossibilidade de o legislador prever todas as situações existentes, alguns doutrinadores aceitam os chamados decretos ou regulamentos autônomos (também chamados de independentes). A maioria dos doutrinadores não aceita os decretos independentes em face da Constituição Federal de 1988.

São autônomos (ou independentes) os decretos que dispõem sobre matéria ainda não especificada em lei para suprir a omissão do legislador. De qualquer

forma, todos concordam que os decretos não podem invadir as áreas de reserva legal (p. ex., o rol de garantias do crédito da Fazenda — art. 183 do CTN).

Instruções de ministros e secretários também veiculam regulamentos.

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) Na interpretação e na integração da legislação tributária:

- a) interpretam-se literalmente as leis que outorgam isenções.
- b) admite-se que os conceitos de direito privado sejam alterados pelas leis tributárias.
- c) admite-se a analogia para ampliar a definição legal de sujeito passivo do tributo.
- d) interpretam-se extensivamente as leis que dispõem sobre a suspensão do crédito tributário. (Exame 115 — OAB/SP)

2) Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente aplica a lei tributária utilizando-se:

- a) dos princípios gerais do direito tributário; da lei interpretativa; da retroatividade benigna; da vontade das partes.
- b) da interpretação genérica do direito público; da analogia; dos efeitos econômicos dos atos, e não da sua forma jurídica; de todos os métodos desde que atinjam as finalidades da lei.
- c) da analogia; dos princípios gerais do direito tributário; dos princípios gerais do direito público; da equidade.
- d) dos princípios gerais do direito público; do pensamento da lei; da equidade; dos atos normativos. (Exame 112 — OAB/SP)

Gabarito: 1) a; 2) c.

13

A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Observadas as regras da Constituição da República e do próprio Código Tributário Nacional, as leis complementares e as demais normas da legislação tributária (*lato sensu* — art. 96 do CTN) podem estabelecer os critérios de fiscalização e os poderes das autoridades administrativas incumbidas de tal função fiscalizadora.

Segundo o art. 195 do Código Tributário Nacional, para a legislação tributária não tem aplicação qualquer disposição infraconstitucional que exclua ou limite o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos e outros papéis dos comerciantes, industriais ou produtores.

A Lei Complementar paulista n. 939/2003 (Código do Contribuinte do Estado de São Paulo), em seus arts. 9º e 10, prevê que a fiscalização deve ser antecedida de notificação, salvo casos de extrema urgência (a exemplo do flagrante infracional).

Ao iniciar os trabalhos de fiscalização, a autoridade administrativa deve lavrar os termos necessários para que fique documentado o início do procedimento. A legislação aplicável a cada espécie de investigação fixa o prazo da conclusão dos trabalhos.

O termo inicial influi na análise da decadência e garante a defesa do investigando. O termo pode ser lavrado em um dos livros ou em separado, devendo nesta última hipótese contar com o “ciente” do contribuinte.

Devem os livros fiscais e comerciais obrigatórios ser conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações neles consignadas, observadas as causas suspensivas e interruptivas.

O dever de fornecer informações ao Fisco não é apenas do sujeito passivo das obrigações tributárias, pois mediante intimação escrita terceiros previstos em lei são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham, com relação aos bens, negócios ou atividades da pessoa indicada (o rol do art. 197 do CTN não é taxativo).

Nos termos do art. 37, XVIII, da Constituição Federal, “a administração

fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei”.

O segredo profissional é garantia de ordem pública. Por isso o dever de informar não é imposto àqueles que estejam legalmente obrigados a guardar sigilo das informações obtidas em razão de seu cargo, ministério, atividade ou profissão.

Muitas vezes o advogado, além do direito, tem o dever de não depor sobre fatos dos quais tomou conhecimento em razão de sua profissão.

Se o advogado estiver atuando em função atípica (inventariante, síndico etc.), é obrigado a prestar as informações.

Sem prejuízo das imposições criminais, é vedada a divulgação, para qualquer fim, pela Fazenda Pública e seus funcionários, de qualquer informação, recebida em razão do ofício, sobre a situação econômica dos sujeitos passivos ou de terceiros. É o sigilo fiscal.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, na forma estabelecida por lei ou convênio, podem trocar informações e prestar mútua assistência na fiscalização dos tributos respectivos, regra que foi constitucionalizada pela Emenda Constitucional n. 42 (que inseriu o inciso XXII no art. 37 da CF). V. item 5.5.1.

A Lei Complementar n. 105/2001, que tem sua constitucionalidade questionada com base no art. 5º, incisos X (que protege a intimidade) e XII (que garante o sigilo de dados), da Constituição, revogou o art. 38 da Lei n. 4.595/64, permitindo que as autoridades e os agentes tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desde que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e a medida seja indispensável, examinem documentos, livros e registros de instituição financeira, independentemente de autorização judicial.

Estabelece, ainda, que a obrigação imposta pelo § 2º do art. 11 da Lei n. 9.311/96 (determina que as instituições financeiras encaminhem para a Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das operações sujeitas à CPMF) não constitui violação do dever de sigilo bancário.

A Lei n. 10.174/2001, por sua vez, autoriza que os dados oriundos do cumprimento do § 2º do art. 11 da Lei n. 9.311/96 sejam utilizados para a instauração de procedimento administrativo tendente a verificar a existência

de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para o lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente.

As leis encontram respaldo na segunda parte do § 1º do art. 145 da Constituição Federal, e o acesso da Receita Federal aos dados bancários dos contribuintes não viola o direito à privacidade ou à intimidade. Há, sim, que coibir severamente abusos e vazamentos de informações.

A lei que a autoridade administrativa deve utilizar para fazer o lançamento é aquela vigente na data do fato gerador, observando-se quanto à apuração e fiscalização o § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (aplica-se de imediato a norma posterior ao fato gerador e que institui novos processos de apuração ou fiscalização).

Ao apreciar a Medida Cautelar n. 6.257, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a possibilidade de a administração tributária utilizar retroativamente (a partir da Lei n. 9.311/96) informações decorrentes do cruzamento de dados da CPMF, para fins de constituição do crédito tributário (cf. prevê a Lei n. 10.174/2001).

Inviolabilidade de domicílio: A Constituição Federal, em seu art. 145, § 1º, estabelece que a Administração Tributária deve exercer suas atividades com respeito aos direitos individuais, dentre os quais se destaca a inviolabilidade de domicílio. Nesse sentido, STF, *RTJ*, 162/249.

Havendo expressa resistência contra a ação fiscal, a Administração Tributária deve requerer ao Poder Judiciário mandado de busca e apreensão, podendo o contribuinte ser enquadrado no art. 1º, I, da Lei n. 8.137/90 (que trata dos crimes contra a ordem tributária).

Sigilo bancário: a Lei Complementar n. 105/2001, que teve sua constitucionalidade questionada (ADI n. 2.389, extinta sem julgamento do mérito) com base no art. 5º, X (que protege a intimidade) e XII (que garante o sigilo de dados), da Constituição Federal, permite que as autoridades e os agentes tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desde que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e a medida seja indispensável, examinem documentos, livros e registros de instituição financeira, independentemente de autorização judicial. Contudo, embora o acesso sem autorização judicial tenha sido confirmado pelo STF no segundo semestre de 2010 (STF, Ação Cautelar n. 33), tal entendimento acabou alterado no julgamento do RE 389.808, j. 15-12-2010, quando, por maioria inexpressiva de votos, o mesmo STF decidiu

que a Receita Federal depende de prévia autorização judicial para ter acesso a dados protegidos pelo sigilo bancário.

14

CERTIDÕES NEGATIVAS

Quando exigível, a prova de quitação de um tributo será feita por meio de uma certidão negativa.

O requerimento da certidão deve conter todos os dados necessários a sua expedição. A certidão deve ser expedida em dez dias da data do requerimento.

Tem o mesmo valor da certidão negativa aquela que consigna a existência de créditos não vencidos, créditos que estão sendo executados mas com penhora efetivada e créditos com exigibilidade suspensa.

A prática de ato indispensável à defesa de um direito pode ocorrer independentemente de prova da quitação da dívida.

“Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa” (Súmula 446 do STJ).

A prática de ato indispensável à defesa de um direito pode ocorrer independentemente de prova da quitação da dívida.

A certidão “negativa” expedida com dolo ou fraude responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir pelo crédito tributário e juros de mora, sem prejuízo das sanções criminais (art. 208 do CTN).

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) O Fisco, após levantamento efetuado junto à contabilidade de determinada empresa, constitui o crédito referente a Imposto de Renda Pessoa Jurídica. O contribuinte, discordando da ação fiscal, inicia a discussão administrativa da matéria, apresentando impugnação ao Auto de Infração, ainda não decidida. Neste meio tempo solicita Certidão de Regularidade Fiscal.

Assinale a opção correta:

a) o fisco somente concederá Certidão Positiva com efeito de Negativa se o contribuinte efetuar o depósito

integral do tributo junto ao processo administrativo.

b) o fisco, em hipótese alguma, poderá conceder a Certidão Positiva com efeito de Negativa, eis que existe crédito fiscal pendente.

c) o fisco deverá conceder a Certidão Positiva com efeito de Negativa, eis que instaurado e não decidido o processo tributário administrativo.

d) somente uma medida liminar em mandado de segurança é capaz de viabilizar a emissão da Certidão Positiva com efeito de Negativa. (Exame OAB/MG — março/2002)

Gabarito: 1) c.

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE MANDADO DE SEGURANÇA

Situação hipotética: (Exame 118 — OAB/SP) A empresa Dragster Motors Ltda., dedicada ao comércio de veículos novos e usados, venda de peças e serviços, pretende a emissão de Certidão Positiva de Débitos com efeitos negativos, a fim de habilitar-se e participar de licitações públicas, pedido negado pela Delegacia da Receita Federal em São Paulo/SP. Relata a empresa que a certidão foi negada sob a alegação de que existem débitos pendentes. Entende a empresa que a recusa é injustificada, uma vez que as pendências existentes em relação à contribuição ao PIS dos períodos de 07/91 a 11/91 e 03/93 a 07/93 referem-se ao processo n. 000.00.12345-6, distribuído e processado na 14ª Vara Cível Federal, cuja sentença transitada em julgado há mais de um mês aguarda conversão em renda da União dos depósitos existentes, procedimento não realizado em razão da omissão da União Federal, não podendo, assim, ser exigida a referida exação. A empresa procura-o(a), fornecendo a certidão de objeto e pé da 14ª Vara Cível Federal, comprovando a existência dos autos da ação ordinária n. 000.00.12345-6, bem como cópia de todos os depósitos realizados naqueles autos, solicitando as medidas judiciais cabíveis, cujo prazo para habilitar-se e participar da licitação pública encerrar-se-á amanhã. Questão: Como advogado da empresa Dragster, opere no sentido de afastar o óbice à licitação cujo prazo de vencimento é iminente.

EXMO. SR. DR. JUIZ FEDERAL DA VARA DA SEÇÃO JUDICIÁRIA DE SÃO

PAULO-SP

DRAGSTER MOTORS LTDA. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no inciso LXIX do artigo 5º da Constituição Federal e na Lei n. 12.016/2009, impetrar

MANDADO DE SEGURANÇA

contra ato do Sr. **DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO**, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. A Impetrante é sociedade que tem por objetivo social o comércio de veículos novos e usados e a venda de peças e serviços, como atesta o seu Contrato Social (doc. 01).

Como tal, frequentemente, participa de licitações públicas, sendo-lhe exigíveis, para tanto, os certificados de inexistência de débito.

2. Necessitando, portanto, da emissão de Certidão Positiva com efeito de Negativa de Tributos e Contribuições Federais para habilitar-se em licitação pública, cujo prazo vence amanhã, a Impetrante diligenciou junto ao Impetrado a obtenção da mesma, porém foi surpreendida com sua recusa, sob a alegação de que existem débitos pendentes em relação à Contribuição ao PIS dos períodos de 07/91 a 11/91 e de 03/93 a 07/93.

Ocorre, Excelência, que tal alegação não encontra respaldo em nosso ordenamento jurídico.

A Impetrante discutiu judicialmente a cobrança da Contribuição ao PIS, concernente ao período mencionado pela autoridade coatora, por intermédio da Ação Ordinária n. 000.00.12345-6, que tramitou perante a 14ª Vara Cível Federal, na qual efetuou os depósitos judiciais dos valores em discussão.

Certo é, ainda, que foi proferida decisão judicial desfavorável à Impetrante, decisão essa já transitada em julgado há mais de um mês, conforme comprova a anexa Certidão de Objeto e Pé expedida pela 14ª Vara Cível Federal. O referido processo encontra-se aguardando a conversão dos depósitos judiciais efetuados em renda da União.

Resta claro, portanto, que a fundamentação adotada pela Autoridade Coatora para indeferir a emissão da Certidão Negativa de Débitos não deve prevalecer, em face dos depósitos judiciais efetuados pela Impetrante, os quais têm como finalidade a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Portanto, pretende a Impetrante afastar o ato ilegal e arbitrário do Impetrado, o que é possível via o presente “mandamus”.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

3. O artigo 151, II, do Código Tributário Nacional é expresso em determinar:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

.....
II — o depósito do seu montante integral;
.....”.

Na pendência de uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o

sujeito ativo da obrigação tributária encontra-se impedido de exigí-la, ou seja, de praticar qualquer ato tendente a sua cobrança.

4. Por outro lado, o artigo 205 do Código Tributário Nacional, ao dispor sobre as Certidões Negativas, assim dispõe:

“Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre exigida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição”.

A Certidão Negativa de Débitos atesta a inexistência de qualquer pendência em nome do sujeito passivo; porém, em havendo pendências, deverá ser expedida Certidão Positiva de Débitos.

Todavia, o legislador, no artigo 206 do Código Tributário Nacional, dispõe acerca da denominada Certidão Positiva com efeito de Negativa, concernente àquelas situações em que há débitos em nome do sujeito passivo, porém não vencidos, ou estão garantidos por penhora ou não podem ser exigidos, uma vez que amparados por uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito.

O artigo 206 do Código Tributário Nacional assim determina:

“Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa”.

Ora, Excelência, essa é justamente a situação da Impetrante: conforme acima mencionado e comprovado nos autos, a Contribuição ao PIS concernente aos períodos de 07/91 a 11/91 e de 03/93 a 07/93 encontra-se com sua exigibilidade suspensa em decorrência dos depósitos judiciais efetuados nos autos da Ação Ordinária n. 000.00.12345-6, ensejando, assim, a emissão da competente Certidão Positiva com efeito de Negativa, nos exatos termos do artigo 206 do Código Tributário Nacional.

E mais, a conversão em renda da União somente não se efetivou por sua exclusiva omissão, e tão logo isso ocorra ensejará a extinção do crédito tributário, nos termos do inciso VI do artigo 156 do Código Tributário Nacional.

Comprovado, assim, o direito líquido e certo da Impetrante em obter a Certidão pretendida.

III — DA CONCESSÃO DE MEDIDA LIMINAR

5. É notória a presença dos pressupostos de admissibilidade do presente mandado de segurança, previstos no inciso II do artigo 7º da Lei n. 12.016/2009, a autorizar a concessão da medida liminar.

A relevância dos fundamentos repousa na arguição de ilegalidade e de abuso de poder consubstanciados no indeferimento da emissão da Certidão Positiva com efeito de Negativa, em decorrência da existência de causa de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários concernentes à Contribuição ao PIS.

Por outro lado, a ineficácia da segurança caso seja esta concedida apenas ao final traduz-se no fato de que, sem a medida liminar, a Impetrante não terá a emissão da Certidão Positiva com efeito de Negativa, ficando impedida de habilitar-se na licitação pública, necessária para o cumprimento dos seus objetivos sociais, cujo prazo vence amanhã.

IV — DO PEDIDO

6. Comprovado, à saciedade, o direito líquido e certo da Impetrante de obter a Certidão Positiva com efeito de Negativa, tendo em vista encontrarem-se os débitos tributários da Contribuição ao PIS com sua exigibilidade suspensa nos exatos termos do inciso II do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Isto posto, presentes os pressupostos do inciso II do artigo 7º da Lei n. 12.016/2009, requer a Impetrante a concessão de medida liminar para que a Impetrada, de imediato, emita a pleiteada Certidão Positiva com efeito de Negativa quanto aos tributos e contribuições federais, nos exatos termos do artigo 206 do Código Tributário Nacional.

Processado o presente processo, requisitadas as informações e ouvido o Ministério Público Federal, espera a Impetrante a concessão em definitivo da segurança, para que seja reconhecido o direito líquido e certo da Impetrante na obtenção do almejado atestado de inexistência de débitos.

Termos em que, dando-se à causa o valor de R\$,

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

15

OS IMPOSTOS MUNICIPAIS

Nos termos dos arts. 156 da Lei Maior e 32 do Código Tributário Nacional, compete aos Municípios instituir os impostos dos subitens a seguir relacionados.

15.1. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA — IPTU

O fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel (por natureza ou por acessão física) localizado na zona urbana do Município.

Contribuinte, nos termos do art. 34 do Código Tributário Nacional, é o proprietário do imóvel (quando todos os direitos da propriedade se encontram nas mãos de um só titular), o titular do seu domínio útil (a propriedade pode estar fracionada, a exemplo do direito real de superfície, quando o imposto deverá recair sobre o titular do domínio útil e não sobre o senhorio direto) ou seu possuidor a qualquer título (desde que haja ânimo de dono).

Posse é a situação de todo aquele que tem, de fato, o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Domínio útil significa usufruir da coisa alheia como se fosse própria, pagando-se ao proprietário um valor determinado.

Propriedade é o direito de utilizar, usufruir e dispor de algum bem. Também implica o direito de reaver este bem caso alguém o tome ou possua indevidamente (*jus vindicandi* — art. 1.228 do CC).

Caso os elementos da propriedade não estejam reunidos sob o poder de uma só pessoa, o IPTU recairá sobre aquele que detém o seu domínio útil ou a sua posse. Se há propriedade plena, se os elementos da propriedade não estão desdobrados, contribuinte é o proprietário.

Conforme já lecionava Aliomar Baleeiro¹, em hipótese que hoje se aplica aos acampamentos de sem-teto e sem-terra, “Nos vários casos de posse de terras públicas, ou mesmo de particulares, o possuidor efetivo poderá ser alvo

do imposto. Posse a qualquer título — diz o Código Tributário Nacional, assegurando opções ao legislador competente para decretar o tributo”.

Para o mestre, posse é atributo da propriedade e deve ser enquadrada no conceito desta para efeitos do direito fiscal (p. 1498). Assim, em que pese a Constituição prever o IPTU, sobre a propriedade, a lei municipal pode incluir o possuidor com ânimo de dono entre os contribuintes.

“Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU” (Súmula 399 do STJ). O município pode optar, por exemplo, entre o promitente comprador ou o proprietário, conforme Recurso Especial n. 1.110.551, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC.

O simples detentor, o possuidor direto de um imóvel (a exemplo do locatário), não é contribuinte do IPTU, parecendo oportuno relembrar que as convenções firmadas entre particulares (inclusive a prevista no art. 22, VIII, da Lei de Locação) não podem ser opostas contra a Fazenda Pública (art. 123 do CTN), salvo disposição de lei em contrário.

A zona urbana dos Municípios é definida em lei municipal. Contudo, para evitar abusos dos Municípios (que a fim de cobrar o IPTU podiam editar leis municipais considerando como zona urbana a totalidade de sua área), o Código Tributário Nacional (lei federal de natureza complementar) exige que pelo menos dois dos cinco requisitos previstos em seu art. 32 estejam presentes para que um local possa ser considerado zona urbana. Os dois requisitos exigidos devem ser constituídos ou mantidos pelo Poder Público.

As áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana (áreas urbanas por equiparação), podem ser consideradas urbanas para fins de incidência do IPTU, desde que tais regiões estejam definidas em lei municipal e inseridas em loteamentos aprovados pelos órgãos competentes.

Em regra, portanto, para fins de IPTU, prevalece o critério da localização do imóvel, conforme previsto no art. 32 do Código Tributário Nacional. Contudo, caso o imóvel comprovadamente seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ainda que localizado em área urbana, estará sujeito apenas ao ITR, prevalecendo o art. 15 do Decreto-Lei n. 57/66 sobre o art. 32 do Código Tributário Nacional (cf. RE-STF 140.773-5-SP e Declaração de Inconstitucionalidade n. 0000380-2/10, 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo). No mesmo sentido os Recursos Especiais n. 492.869 e 738.628, julgados pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ no ano de 2005, que reconhecem no Decreto-Lei n. 57/66 força de lei complementar,

e o Recurso Especial n. 1.112.646, julgado em 26-8-2009, na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil).

A função do IPTU é predominantemente fiscal. Contudo, conforme já foi visto ao tratarmos do princípio da capacidade/progressividade (item 2.4), o IPTU pode ser classificado como de função extrafiscal quando a progressividade das alíquotas no tempo visa desestimular a manutenção, dentro da área do plano diretor, de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado. Na hipótese são necessárias a lei específica municipal e a norma federal (art. 182, § 4º, da CF e art. 7º da Lei Federal n. 10.257/2001).

A progressividade das alíquotas também pode ter função fiscal e ser decorrente do uso do imóvel, da sua localização ou do seu valor (cf. EC n. 29). Ver sobre o tema o Recurso Extraordinário n. 423.768-7.

A Súmula 539 do STF orienta que a alíquota reduzida para quem só possui um imóvel e nele reside é constitucional. E a Súmula 589 do STF indica a inconstitucionalidade de adicional progressivo em razão do número de imóveis do contribuinte.

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, ou seja, seu preço à vista em uma venda realizada sob condições normais (valor do terreno + valor da construção). O valor normalmente é fixado pela repartição competente, não está sujeito à anterioridade nonagesimal do art. 150, III, c, da Constituição Federal e não são considerados nos seus cálculos os bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, norma relevante para os hotéis e estabelecimentos similares.

O lançamento costuma ser feito de ofício, com base nos cadastros das respectivas Prefeituras, porém faculta-se ao contribuinte a contestação do valor (art. 148 do CTN).

“É defeso ao município atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária” (Súmula 160 do STJ).

“O Imposto Predial e Territorial Urbano só pode ser majorado por lei, sendo insuficiente a que autoriza o Poder Executivo a editar plantas genéricas contendo valores que alterem a base de cálculo do tributo” (Súmula 13 do extinto 1º TACSP).

“O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço” (Súmula 397 do STJ).

15.2. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO “INTER VIVOS” DE BENS IMÓVEIS E DIREITOS A ELES RELATIVOS

Pela atual Constituição da República, o ITBI é de competência do Município da situação do bem (art. 156, II).

O fato gerador do ITBI é a transmissão *inter vivos*, a qualquer título (exceto doação — cf. item 16.1), por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou por acessão física (art. 79 do novo Código Civil).

A exigibilidade se dá com o registro imobiliário, nos termos do art. 1.245 do Código Civil. Nesse sentido:

“Tributário — Imposto de Transmissão de Bens Imóveis — Fato gerador — Registro imobiliário (C. Civil, art. 530). A propriedade imobiliária apenas se transfere com o registro do respectivo título (C. Civil, art. 530). O registro imobiliário é o fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Assim, a pretensão de cobrar o *ITBI* antes do registro imobiliário contraria o ordenamento jurídico” (STJ, 1ª Turma, REsp 12.546-RJ (9100140783), Rel. Min. Humberto Gomes de Barros. Decisão: por unanimidade, dar provimento ao recurso — j. 21-10-1992, *DJ*, 30 nov. 1992, p. 22559, *Juris*, Saraiva, n. 17).

Observe-se, porém, que se o tributo for recolhido anteriormente ao registro imobiliário e o negócio não for concretizado, o contribuinte terá direito à restituição. Nesse sentido: TAPR, 1ª Câm. Cív., Ac. em AC e Reex. Nec. 9.285 — Catanduva, Rel. Des. Oto Sponholz, v. u., *DJ*, 23 mar. 1993, *Juris*, Saraiva, n. 17.

A cessão de direitos relativa à transmissão de bens imóveis, assim como a transmissão de direitos reais (arts. 1.378, 1.390 e 1.414, todos do novo CC), também estão sujeitas ao ITBI. Excetua-se apenas a transmissão de direitos reais de garantia (p. ex., a hipoteca e a anticrese — arts. 1.473 e 1.506 do CC), que não está sujeita a esse imposto.

De acordo com o que estabelece o § 2º do art. 156 da Constituição Federal (que recepcionou o art. 37 do CTN e seus parágrafos), o ITBI não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (leia-se pagamento de capital nela subscrito), nem sobre a transmissão de bens e direitos decorrentes de fusão (união de duas ou mais sociedades para a criação de uma sociedade nova), incorporação (uma ou mais sociedades são absorvidas por outra), cisão parcial (a sociedade

cindida subsiste, mas transfere parcelas de seu patrimônio para outra ou outras sociedades), cisão total (quando a sociedade cindida não subsiste, pois transfere a integralidade de seu patrimônio para outra ou outras sociedades), transformação (mera mudança do tipo societário) ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

As alíquotas do ITBI são fixadas nas leis ordinárias dos Municípios competentes. Ao contrário do disposto na Constituição de 1967 (art. 23, § 2º), hoje não há previsão de fixação de limites por norma federal infraconstitucional.

É vedada a fixação de alíquotas progressivas com base no valor venal do imóvel, conforme consta das Súmulas 656 do STF e 45 do 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo.

A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem, e não o preço convencionado pelas partes. Valor venal de um bem é aquele determinado pelas condições de mercado, enquanto preço é um critério que pode ser livremente pactuado entre as partes. Caso o Fisco não aceite o valor declarado pelas partes, pode efetivar o arbitramento previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional.

O contribuinte do ITBI é a pessoa indicada na lei do Município competente. Em regra é o adquirente do imóvel.

O usucapião e a desapropriação são formas de aquisição originária da propriedade, e por isso não autorizam a incidência do ITBI (STF, *RDA*, 73/160; *RTJ*, 117/652).

A enfiteuse dos terrenos de marinha e acrescidos, contudo, subsiste e regula-se por lei especial (Dec.-Lei n. 9.760, de 5-9-1946). O pagamento do laudêmio (taxa) no caso de transferência de imóvel submetido ao regime de enfiteuse não dispensa o pagamento do ITBI.

15.3. DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

O ISS ou ISSQN é de competência dos Municípios (art. 156, III, da CF) e no ano de 1965 substituiu o antigo Imposto de Indústrias e Profissões. Sua função é predominantemente fiscal.

O fato gerador do ISS é a prestação, por empresa ou profissional autônomo,

com ou sem estabelecimento fixo, de serviços de qualquer natureza, enumerados em lei complementar de caráter nacional, desde que tais serviços não estejam compreendidos na competência dos Estados. Ou seja, somente pode ser cobrado ISS daqueles serviços (físicos ou intelectuais) previstos na lista que acompanha a legislação pertinente e que não estejam compreendidos na área do ICMS.

Observada a lei complementar da União, inclusive quanto à lista de serviços, os Municípios podem instituir o ISS descrevendo o seu fato gerador em lei ordinária municipal.

Essencialmente o que se tributa é o serviço prestado com fins econômicos e habitualidade, sem relação de emprego.

Serviço público compulsório, remunerado mediante taxa, não está sujeito ao ISS.

O serviço notarial e de registro, contudo, está sujeito ao ISS, conforme decidiu o STF ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.089.

Estão expressamente sujeitos ao ICMS, e não ao ISS, os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Serviço de transporte de natureza municipal está sujeito ao ISS, conforme consta do item 16.01 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 e já estava previsto no item 97 da lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/68.

A exploração de rodovia mediante a cobrança de pedágio é serviço que autoriza o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada a instituir o ISS, como previa a Lei Complementar n. 100, de 22 de dezembro de 1999 (que deu nova redação ao Dec.-Lei n. 406/68 e inseriu o item 101 ao seu anexo) e atualmente consta da Lei Complementar n. 116/2003.

Para que incida o ISS exige-se a habitualidade e a finalidade lucrativa quanto aos serviços prestados, ainda que estes não se constituam como atividade principal do prestador. O imposto também incide sobre o serviço proveniente de outro país ou cuja prestação tenha se iniciado naquele. Não incide, porém, sobre as exportações de serviços para o exterior (art. 2º, I, da LC n. 116/2003).

Quanto à incidência de ISS ou ICMS sobre determinados negócios, devem ser observadas as seguintes regras:

- 1) O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao ICMS, nos termos do art. 2º, IV, da Lei Complementar n. 87/96. A base de cálculo é o valor total da operação, a soma

do serviço e da mercadoria. É o caso dos restaurantes, conforme Súmula 163 do STJ.

2) Os serviços especificados na lista anexa ao Decreto-Lei 406/68 ou na Lei Complementar n. 116/2003 e na lei do município competente ficam sujeitos apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias. A base de cálculo é o valor total da operação.

3) Tratando-se de atividade mista, fica sujeita ao ICMS a mercadoria fornecida com prestação de serviços especificados na lista, desde que na própria lista conste ressalva neste sentido. Na hipótese, conforme consta do art. 13, IV, *a* e *b*, da Lei Complementar n. 87/96 e do art. 7º, § 2º, e incisos 14.01, 14.03 e 17.11 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, a base de cálculo do ICMS é o preço da mercadoria e a base de cálculo do ISS é o resultado da seguinte operação: preço total da operação o valor da mercadoria = base de cálculo do ISS.

Citem-se, por exemplo, o item 70 da lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/68 e o item 14.03 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, que preveem a incidência do ISS sobre os serviços de recondicionamento de motores, e que o valor das peças e partes empregadas pelo prestador do serviço fica sujeito ao ICMS.

O Supremo Tribunal Federal, em conformidade com a opinião geral dos juristas, já deliberou que a lista é taxativa, isto é, somente são tributáveis os serviços nela mencionados. Contudo, a própria Corte Suprema admitiu a interpretação analógica da lista (*RDA*, 118:155), decisão que, segundo alguns juristas, viola os princípios da estrita legalidade e o art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional (“O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”).

Conforme leciona Odmir Fernandes², “A doutrina e a jurisprudência firmaram o entendimento de que a lista de serviços é taxativa, mas comporta interpretação ampla e analógica (STF, no RE 75.952-SP, *RTJ*, 63:1980). O Superior Tribunal de Justiça admite a interpretação extensiva e analógica da lista de serviços, mas veda a aplicação da analogia. Aquelas respeitam os marcos normativos. A última acrescenta fatos novos (STJ, 2ª Turma, REsp 1.837-SP, *DJU* 10-09-1990)”.

Entendo que a dinâmica hoje verificada nas práticas comerciais justifica a interpretação analógica autorizada pelo Supremo Tribunal Federal, já que ao legislador não seria possível prever as derivações de serviços hoje existentes.

O § 3º do art. 1º da Lei Complementar n. 116/2003, a fim de evitar dissimulações, leciona que a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

A base de cálculo do ISS, para as empresas, é o preço do serviço prestado. Já no caso do trabalho pessoal do contribuinte, o imposto normalmente é fixo e determinado de acordo com a atividade desenvolvida.

No caso de serviços prestados por sociedade de profissionais de uma mesma categoria (sociedades uniprofissionais e não pluriprofissionais), a base de cálculo é feita em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade (art. 9º, § 3º, do Dec.-Lei n. 406/68). O valor do ISS devido pela sociedade, portanto, corresponderá ao valor do imposto fixo multiplicado pelo número de profissionais que integram a sociedade, como sócios ou empregados.

As alíquotas são fixadas pelo Município competente para a instituição do imposto, mas os incisos I, II e III do § 3º do art. 156 da Lei Maior, com a redação da Emenda Constitucional n. 37/2002, autorizam que lei complementar federal fixe as alíquotas máximas e mínimas do ISS, exclua de sua incidência exportações de serviços para o exterior e regule a forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Enquanto não for editada a lei complementar, em regra a alíquota mínima será de 2%, nos termos do art. 88 do ADCT, devendo ser respeitado o princípio da anterioridade. A alíquota máxima é de 5%, conforme estabelecia o art. 4º da Lei Complementar n. 100/99 e atualmente consta do art. 8º, II, da Lei Complementar n. 116/2003. O inciso I do art. 8º da Lei Complementar n. 116/2003, que autorizava alíquotas de até 10% para jogos e diversões públicas, foi vetado por sugestão do Ministério do Turismo.

Como o empregado, o trabalhador avulso presta serviços na dependência daquele para quem trabalha e não é contribuinte do ISS. Vale dizer: caso dois advogados montem um escritório e contratem como empregado um terceiro advogado, o imposto será calculado com base no número de profissionais daquele escritório. Responsáveis pelo pagamento do imposto, porém, serão apenas os sócios do escritório, já que o empregado não é contribuinte do ISS.

O contribuinte do ISS é a empresa, ou trabalhador autônomo, que presta o serviço tributável (art. 10 do Dec.-Lei n. 406/68 e art. 5º da LC n. 116/2003).

Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato

gerador da respectiva obrigação, independentemente da retenção do tributo na fonte, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo, inclusive no que se refere a multa e outros acréscimos legais.

A fim de evitar conflitos de competência entre os Municípios, o art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68 estabelecia que “considera-se local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação”.

Contudo, conforme já alertava o mestre Cleber Giardino em artigo publicado na edição de 16 de dezembro de 1984 do jornal *O Estado de S. Paulo*, p. 68, “Em síntese é possível concluir que:

a) o sistema tributário brasileiro, como estruturado pela Constituição Federal, obriga que a competência tributária dos municípios, em matéria de Imposto Sobre Serviços, seja qualificada por critério territorial;

b) vinculam-se à competência de cada município os fatos específicos em que se traduz a materialidade do Imposto Sobre Serviços (a dizer, o desempenho concreto de atos materiais definíveis como de execução de contratos de serviço) ocorridos em seu respectivo território; logo, local da prestação é aquele onde materialmente é executado o serviço; o município competente para tributar essa prestação será sempre e exclusivamente aquele em cujo território foram os serviços executados;

c) o art. 12 do Decreto-Lei n. 406, de 1968 — embora possa ser tido como da natureza das leis complementares dispositivas acerca de conflitos de competência — é inaplicável no que veicula fórmula legislativa incompatível com os princípios assim claramente postos pelo Texto Constitucional (por exemplo, sua letra ‘a’, quando diversos os locais da prestação e do estabelecimento ou domicílio do prestador)”.

No mesmo sentido, o Professor Roque Carrazza³ sustenta que, “a despeito do comando inserto no artigo 12, do Dec.-lei 406/68, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) é sempre devido (e não só no caso da construção civil) no município onde o serviço é positivamente prestado, ainda que o estabelecimento prestador esteja situado em outro município”.

Nesse sentido:

“ISS — Local da prestação do fato gerador — Município — Decreto-Lei n. 406/68. Embora o art. 12, letra a, considere como local da prestação

do serviço o do estabelecimento prestador, pretende o legislador que referido imposto pertença ao município em cujo território se realizar o fato gerador” (REsp 115.337, 1ª Turma do STJ, j. 31-3-1998).

No mesmo sentido decidiu a 1ª Turma do STJ no AgRg nos EDcl no AI 468.839-DF, j. 11-3-2003, e no REsp 302.330, j. 5-10-2001.

Nas nações em que os Municípios integram a federação e dispõem de ampla competência tributária, somente pode ser aceito um sistema que defina a competência tributária quanto ao ISS de acordo com o local onde o fato gerador (prestação dos serviços) efetivamente ocorre, sob pena de incentivarmos uma verdadeira guerra tributária entre Municípios e privilegiarmos aqueles prestadores de serviços que buscam fraudar o Fisco instalando ficticiamente seus estabelecimentos em Municípios que cobram o ISS com alíquotas mínimas. Nesse sentido o REsp n. 783.022, j. 5-2-2009.

A Lei Complementar n. 116/2003, em seu art. 3º, mantém a regra pela qual o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador. No entanto, de acordo com o art. 4º do mesmo diploma legal, considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar o serviço. As normas, somadas aos incisos I a XXII do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003 (que explicitam inúmeras hipóteses, além da construção civil, nas quais o ISS é devido ao Município em cujo território se realiza o fato gerador), levam à conclusão de que em regra o Município competente para exigir o ISS é aquele no qual o serviço é realizado.

“O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis” (Súmula 138 do STJ).

Ao concluir o julgamento de dois recursos extraordinários em que se discutia a constitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISS sobre operações de arrendamento mercantil (*leasing*) —, o STF deu provimento ao Recurso Extraordinário n. 547.245-SC, interposto pelo Município de Itajaí, e negou-se provimento ao Recurso Extraordinário n. 592.905-SC, interposto por instituição financeira. Afirmou-se, quanto ao caráter jurídico do contrato de arrendamento mercantil, que ele seria contrato autônomo com três modalidades: 1) o *leasing* operacional; 2) o *leasing* financeiro; e 3) o chamado *lease-back* (Resolução n. 2.309/96 do BACEN, arts. 5º, 6º e 23, e Lei n. 6.099/74, art. 9º, na redação dada pela Lei n. 7.132/83). Asseverou-se que, no primeiro caso, haveria locação, e, nos outros

dois, serviço. Ressaltou-se que o *leasing* financeiro seria modalidade clássica ou pura de *leasing* e, na prática, a mais utilizada, sendo a espécie tratada nos recursos examinados. Esclareceu-se que, nessa modalidade, a arrendadora adquire bens de um fabricante ou fornecedor e entrega seu uso e gozo ao arrendatário, mediante pagamento de uma contraprestação periódica, ao final da locação abrindo-se a este a possibilidade de devolver o bem à arrendadora, renovar a locação ou adquiri-lo pelo preço residual combinado no contrato. Observou-se que preponderaria, no *leasing* financeiro, portanto, o caráter de financiamento e nele a arrendadora, que desempenha função de locadora, surgiria como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário. Após salientar que a lei complementar não define o que é serviço, mas apenas o declara, para os fins do inciso III do art. 156 da Constituição Federal, concluiu-se que, no arrendamento mercantil (*leasing* financeiro) — contrato autônomo que não é contrato misto, cujo núcleo é o financiamento e não uma prestação de dar —, por ser financiamento de serviço, poderia sobre ele incidir o ISS, resultando irrelevante a existência de uma compra.

Observe-se que a simples locação de bens móveis não está sujeita ao ISS, conforme decidiu o C. STF em Recurso Extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes (*Informativo STF* 207 e RE 116.121-SP), julgado que serviu de base para que fosse vetado o item 3.01 da relação anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

“É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISS sobre operações de locação de bens imóveis” (Súmula Vinculante 31 do STF).

“A prestação de serviços de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva o fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS” (Súmula 156 do STJ).

“O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares” (Súmula 274 do STJ).

Nos termos do art. 147 da Constituição Federal, competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais e estaduais (arts. 147 e 155 da CF).

Mantivemos as referências aos arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei n.

406/68, bem como à Lei Complementar n. 100/99 (todos revogados pela LC n. 116/2003), em razão do art. 144 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que para fins de lançamento deve ser observada a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente revogada ou modificada. Considerando que o prazo decadencial para o lançamento geralmente é de cinco anos (arts. 150, § 4º, e 173 do CTN), durante algum tempo as normas revogadas serão utilizadas.

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) Para efeito de cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano — IPTU, é considerado imóvel urbano todo aquele que estiver localizado:

- a) em zona urbana, conforme definida em lei municipal.
- b) dentro do território do município.
- c) em zona urbana, conforme definida em lei estadual.
- d) em zona urbana, conforme definida em lei municipal, desde que seja beneficiário de certos melhoramentos urbanos. (Exame 114 — OAB/SP)

2) Aponte a alternativa certa quanto ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

- a) O art. 34 do CTN prescreve que o contribuinte desse imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título. A expressão final — possuidor a qualquer título — permite lançar o imposto sobre o locatário de prédio, sempre que o contrato de locação prescrever a obrigação dele, locatário, de pagar os impostos incidentes sobre o imóvel locado.
- b) Para efeito de lançamento desse imposto ou do imposto territorial rural, pode a lei ordinária competente definir o imóvel como urbano ou rural, segundo a destinação que lhe for dada.
- c) A Constituição Federal vigente contempla duas espécies de progressividade desse imposto: a progressividade fiscal, para favorecer proprietário de prédio residencial, e a progressividade extrafiscal, fundada no poder de polícia, para regular qualquer matéria de competência municipal.
- d) Esse imposto é de incidência anual, porque seu fato gerador ocorre todo o dia 1º de janeiro de cada ano. (Exame 111 — OAB/SP)

3) O Imposto Predial e sobre a Propriedade Territorial Urbana está sujeito a lançamento:

- a) por homologação.
- b) por declaração.
- c) direto.
- d) não está sujeito a lançamento. (OAB/RJ — março/2003)

4) A definição do perímetro urbano municipal, para efeito da cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano — IPTU, depende de lei:

- a) municipal, exclusivamente.
- b) ordinária federal, exclusivamente.
- c) municipal, observados os parâmetros do Código Tributário Nacional.
- d) ordinária federal, observados os parâmetros do Código Tributário Nacional.

5) Determinada pessoa exerce posse clandestina “invasora” de terra sobre área urbana destinada à preservação de mananciais, onde são proibidas a ocupação do solo e a edificação. Todavia, ali constrói casa destinada à residência sua e de sua família. Eventual exigência de IPTU do possuidor é:

- a) lícita, pois o sujeito passivo do IPTU é sempre o possuidor de imóvel urbano.
- b) lícita, pois considera-se ocorrido o fato gerador do tributo, independentemente da validade jurídica da natureza de seu objeto.
- c) ilícita, pois o IPTU apenas pode ser exigido do proprietário do imóvel urbano.
- d) ilícita, pois o Município não poderia tolerar a ocupação e edificação irregular das áreas. (Exame 119 — OAB/SP)

6) Construtora com sede no Município de São Paulo constrói edifício sob regime de empreitada na cidade de Santos, onde não possui estabelecimento. A competência para a imposição do Imposto Municipal sobre Serviços (ISS) é da Prefeitura de:

- a) São Paulo, porque é o município onde a construtora tem a sua sede social.
- b) São Paulo, porque a construtora não tem estabelecimento em Santos.
- c) São Paulo, porque construção civil não é prestação de serviços.
- d) Santos, porque é o local onde foi construído o edifício. (Exame 119 — OAB/SP)

7) Os Municípios têm competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, exceto de:

- a) transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.
- b) agenciamento ou corretagem de bens imóveis.
- c) assistência médica e planos de saúde.
- d) ensino, instrução ou treinamento. (Exame 111 — OAB/SP)

8) O imposto sobre Transmissão *inter vivos* de Bens Imóveis (ITBI) não incide sobre:

- a) vendas de imóveis realizadas por sociedades de economia mista que exercem atividade econômica.
- b) vendas de imóveis realizadas por sociedade imobiliária.
- c) integralização, com imóveis, de capital de sociedade cujo objeto não seja a atividade imobiliária.
- d) constituição de usufruto sobre imóvel. (Exame 110 — OAB/SP)

9) Imóvel de propriedade de sócio da empresa ABC Corretora e Administradora de Imóveis Ltda., que se dedica à atividade de compra, venda e locação de imóveis, é incorporado ao patrimônio desta para integralização do capital social.

Nessa hipótese,

- a) incidirá imposto de transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD), por tratar-se de transmissão não onerosa da propriedade.
- b) não haverá incidência de qualquer imposto de transmissão, por tratar-se de imunidade constitucional.
- c) incidirá imposto de transmissão *inter vivos* (ITBI), de competência do Município da situação do imóvel.
- d) incidirá imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), por tratar-se de operação normalmente exercida pela sociedade, como atividade empresarial. (Exame 120 — OAB/SP)

10) Determinado Município, que não possui Plano Diretor nem lei específica que regulamente a utilização da propriedade urbana, institui Imposto Predial e Territorial Urbano — IPTU progressivo no tempo, para imóveis não edificados, localizados no seu perímetro urbano. É lícita a instituição desse tributo? (Exame 117 — OAB/SP)

Gabarito: 1) d; 2) d; 3) c; 4) c; 5) b; 6) d; 7) a; 8) c; 9) c; 10) Não, pois de acordo com o disposto no artigo 182, parágrafo 4º, da Constituição Federal, a instituição de IPTU progressivo no tempo depende do descumprimento da função social da propriedade, conforme diretrizes estabelecidas no Plano Diretor e por lei específica para a área em que localizado o imóvel.

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL

Situação hipotética: (Exame 118 — OAB/SP) João adquiriu, em 1980, imóvel então situado na zona rural do Município de Serra Negra. Em 2001, a Câmara Municipal aprovou lei que alterou o perímetro urbano do Município, passando a incluir o imóvel de João. Porém, a área manteve características típicas de zona rural, sem apresentar qualquer espécie de equipamento urbano, tal como água encanada, iluminação pública, saneamento básico ou calçamento. Recentemente, João recebeu notificação de lançamento do IPTU relativo ao exercício de 2002, com vencimento daqui a 2 (duas) semanas, no valor de R\$ 1.000,00 (mil reais). Questão: Aja na qualidade de advogado de João.

No caso acima, o contribuinte deverá ajuizar ação anulatória de débito fiscal, uma vez que emitido o ato de lançamento tributário. O mandado de segurança não tem cabimento, uma vez que os fatos a serem alegados, ou seja, a ausência dos melhoramentos disciplinados no Código Tributário Nacional aptos a ensejarem a alteração do perímetro urbano do Município, dependerão de prova pericial a ser requerida pelo sujeito passivo, portanto, ausente o direito líquido e certo por depender de dilação probatória. Diante da

necessidade de dilação probatória, fica prejudicado o pedido de antecipação dos efeitos da tutela a ensejar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O sujeito passivo poderá, para tal fim, efetuar o depósito judicial do valor do crédito tributário.

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA CÍVEL DA COMARCA DE SERRA NEGRA-SP

JOÃO (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (doc. 01), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no artigo 38 da Lei n. 6.830/80 e no artigo 282 do Código de Processo Civil, ajuizar

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL

contra o Município de Serra Negra, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. O Autor, desde 1980, é proprietário de imóvel situado na zona rural do Município de Serra Negra, sendo contribuinte, portanto, do Imposto Territorial Rural — ITR.

Porém, em 2001, foi editada uma Lei Municipal alterando o perímetro urbano do Município de Serra Negra, alteração essa que incluiu o imóvel do Autor dentro do aludido perímetro.

Dessa forma, diante da alteração acima mencionada, a Municipalidade de Serra Negra, com relação ao exercício de 2002, emitiu o competente ato de lançamento tributário concernente ao IPTU, notificando, assim, o Autor, cujo vencimento dar-se-á daqui a duas semanas.

2. Ocorre, Excelência, que a área em que se encontra o imóvel do Autor permanece com as mesmas características desde 1980, não tendo havido qualquer espécie de melhoramentos por parte da Municipalidade de Serra Negra a ensejar a alteração de zona rural para zona urbana, conforme determina o Código Tributário Nacional.

Portanto, conforme restará demonstrado, diante da ilegalidade da Lei Municipal que alterou o perímetro urbano do Município de Serra Negra, constata-se a total ilegalidade e inconstitucionalidade do presente lançamento tributário, em face da incompetência do Município de Serra Negra para instituir impostos sobre a propriedade territorial rural.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

3. O legislador constitucional outorgou competência aos Municípios para instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, bem como outorgou competência para a União Federal para instituir imposto sobre a propriedade territorial rural.

Portanto, para que não haja conflito de competências entre a União Federal e os Municípios com relação às áreas urbana e rural, o Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar, assim determinou em seu artigo 32:

“Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I — meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II — abastecimento de água;

III — sistema de esgotos sanitários;

IV — rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V — escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

.....”.

Da análise do dispositivo supratranscrito se constata que a zona urbana de determinado Município será fixada por lei municipal, porém dentro dos parâmetros fixados pelo legislador do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, para a alteração do perímetro urbano do Município necessária se faz a existência de no mínimo dois dos melhoramentos disciplinados nos incisos do § 1º do artigo 32 do Código Tributário Nacional, sob pena de violação ao disposto no referido dispositivo, bem como à repartição de competências tributárias.

4. Ora, Excelência, a área em que se encontra o imóvel do Autor não sofreu nenhuma modificação desde 1980, não possuindo qualquer espécie de equipamento urbano, tal como água encanada, iluminação pública, saneamento básico ou calçamento. Não pode, assim, o Município de Serra Negra defini-la como zona urbana, como pretendeu a Lei Municipal, por violação ao disposto no artigo 32 do Código Tributário Nacional, conforme restará demonstrado pela prova pericial a ser requerida pelo Autor.

Resta claro, portanto, o direito do Autor de não ser compelido ao recolhimento do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana — IPTU, referente ao exercício de 2002, em face da flagrante ilegalidade da Lei Municipal, bem como pelo fato de não ser sujeito passivo do referido imposto, uma vez que seu imóvel encontra-se situado em área nitidamente rural.

III — DO PEDIDO

5. Provado, à saciedade, o direito do Autor de não ser compelido ao recolhimento do IPTU incidente sobre o imóvel de sua propriedade no Município de Serra Negra, em face da flagrante ilegalidade da Lei Municipal, que alterou o perímetro urbano do Município em total afronta ao disposto no § 1º do artigo 32 do Código Tributário Nacional.

Requer, ainda, o Autor seja citado o Réu, para, querendo, contestar a presente ação, a qual deverá ser julgada totalmente procedente, a fim de que seja anulado o crédito tributário concernente ao IPTU, exercício de 2002.

Requer, outrossim, seja o Réu condenado ao pagamento dos honorários advocatícios, custas e demais despesas processuais.

O Autor provará o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente por intermédio da prova pericial, que desde já requer, a fim de restar comprovada a inexistência de quaisquer equipamentos urbanos na área em que se encontra o imóvel de sua propriedade.

O Autor, a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário, irá efetuar o depósito judicial do valor exigido pela Municipalidade de Serra Negra, nos exatos termos do inciso II do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Termos em que, dando à causa o valor de R\$ 1.000,00 (valor do crédito tributário a ser anulado),

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO

Situação hipotética: (Exame 116 — OAB/SP) A Beija-Flor Revestimentos Ltda., com sede em São Paulo, é empresa que se dedica à comercialização de papéis de parede. Seus sócios pretendem aumentar o capital da sociedade, atualmente de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), para R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), mediante a conferência de imóvel, avaliado pelo diferencial de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais). Contudo, para realizar a transferência da propriedade do bem, exige-se a comprovação do recolhimento do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis — ITBI, conforme circular do Diretor do Departamento de Rendas Imobiliárias da Secretaria das Finanças do Município de São Paulo, que exige o pagamento do tributo na hipótese. A alteração contratual correspondente já foi arquivada na JUCESP, restando apenas a integralização do aumento de capital. **QUESTÃO:** Na qualidade de advogado da Beija-Flor Revestimentos Ltda., acione o meio judicial adequado à solução do impasse.

Como não há lançamento tributário, a empresa poderá impetrar mandado de segurança preventivo ou ajuizar ação declaratória de inexistência de vínculo jurídico. A empresa deverá ainda, para efetivar a imediata transferência sem o recolhimento do imposto, requerer a concessão de medida liminar (mandado de segurança) ou a antecipação dos efeitos da tutela (ação declaratória).

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

BEIJA-FLOR REVESTIMENTOS LTDA. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no inciso LXIX do artigo 5º da Constituição Federal e na Lei n. 12.016/2009, impetrar

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO

contra ato a ser praticado pelo Sr. DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE RENDAS IMOBILIÁRIAS DA SECRETARIA DE FINANÇAS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. A Impetrante é uma sociedade que tem como objetivo social a comercialização de papéis de parede, cujo capital social é de R\$ 100.000,00.

Os sócios da Impetrante, recentemente, decidiram aumentar o capital social de R\$ 100.000,00 para R\$ 300.000,00; o referido aumento dar-se-ia por intermédio da conferência de um bem imóvel no valor de R\$ 200.000,00. Para tanto, elaboraram a respectiva alteração contratual, bem como a levaram a registro junto à Junta Comercial do Estado de São Paulo — JUCESP, conforme comprova o anexo documento.

Porém, ao levar a referida alteração a registro junto ao Cartório de Registro de Imóveis para a transferência do propriedade, foi a Impetrante surpreendida com a exigência, por parte da autoridade coatora, do recolhimento prévio do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis — ITBI, nos termos disciplinados em Circular editada pela própria autoridade coatora.

Portanto, pretende a Impetrante afastar o ato ilegal e arbitrário do Impetrado, o que é possível via o presente “mandamus”.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

2. A competência dos Municípios para instituir o Imposto sobre Transmissão inter vivos, a título oneroso, de Bens Imóveis está disciplinada no artigo 156 da Constituição Federal, que assim dispõe:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

.....
II — transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
.....”.

O exercício da competência tributária pelos entes políticos encontra seus limites no próprio Texto Constitucional.

Com relação ao Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, o § 2º do artigo 156 do Texto Constitucional é expresso em determinar o seguinte:

“§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I — não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio

de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;"

O dispositivo constitucional acima transcrito dispõe sobre a imunidade tributária do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis nos casos de transmissão de bens para a realização de capital social, desde que a atividade preponderante do adquirente não seja a compra e venda de bens imóveis, locação desses bens ou arrendamento mercantil.

A imunidade tributária nada mais é do que a norma constitucional que disciplina a incompetência dos entes políticos para atingir por intermédio da tributação certos bens, situações e pessoas, em decorrência de valores maiores prestigiados pelo legislador constitucional.

Portanto, Excelência, a Impetrante, não tendo como atividade preponderante a compra e venda de bens imóveis, tampouco a locação ou o arrendamento mercantil, uma vez que se dedica única e exclusivamente à comercialização de papéis de parede, conforme comprova o seu Contrato Social, é imune ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis na transmissão do imóvel para a integralização do aumento do capital realizado.

Resta claro, portanto, o direito líquido e certo da Impetrante de não se sujeitar ao referido imposto em decorrência da imunidade tributária.

III — DA CONCESSÃO DE MEDIDA LIMINAR

3. É notória a presença dos pressupostos de admissibilidade do presente mandado de segurança, previstos no inciso II do artigo 7º da Lei n. 12.016/2009, a autorizar a concessão da medida liminar.

A relevância dos fundamentos repousa na arguição de inconstitucionalidade da exigência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis — ITBI no presente caso, em face da imunidade tributária prevista no inciso I do § 2º do artigo 156 do Texto Constitucional.

Por outro lado, a ineficácia da segurança caso seja concedida apenas ao final traduz-se no fato de que, sem a medida liminar, a Impetrante não poderá transferir o referido imóvel ou será compelida ao recolhimento do imposto para, posteriormente, caso concedida a segurança, sujeitar-se à restituição do imposto pago, o que por si só lhe trará enormes prejuízos.

IV — DO PEDIDO

4. Comprovado, à saciedade, o direito líquido e certo da Impetrante de não ser compelida ao recolhimento do ITBI incidente sobre a transmissão do bem imóvel em realização do aumento do capital social, em face da imunidade tributária disciplinada no inciso I do § 2º do artigo 156 da Constituição Federal.

Isto posto, presentes os pressupostos do inciso II do artigo 7º da Lei n. 12.016/2009, requer a Impetrante a concessão de medida liminar para que seja autorizada a transferência do imóvel sem o prévio recolhimento do imposto, impedindo, ainda, que a autoridade pratique qualquer ato tendente à imposição de penalidades à Impetrante pelo não recolhimento do tributo.

Processado o presente processo, requisitadas as informações e ouvido o Ministério

Público Federal, espera a Impetrante a concessão em definitivo da segurança, para que seja reconhecido o direito líquido e certo da Impetrante à imunidade tributária prevista no inciso I do § 2º do artigo 156 da Constituição Federal.

Termos em que, dando-se à causa o valor de R\$ (valor do crédito tributário)....,

p. deferimento.

data

Assinatura do Advogado

MODELO DE PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL

Situação hipotética: (Exame 120 — OAB/SP) A sociedade Copiadora do Mestre Ltda. dedica-se à atividade de reprodução de documentos e, nessa qualidade, é contribuinte do ISS (Imposto sobre Serviços), inscrita no cadastro específico do Município de São Paulo, onde tem sede. Em maio de 1997, recebeu encomenda excepcionalmente vultosa de cliente, para reprodução de 100.000 cópias de panfleto publicitário. Essa operação levantou suspeita perante a fiscalização estadual, que entendeu ter havido, de fato, operação de venda dos panfletos, inclusive em razão de ter sido o papel de sua impressão fornecido pela própria Copiadora do Mestre Ltda. Assim, em janeiro último, recebeu autuação por falta de recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS, não impugnada na esfera administrativa e geradora da inscrição do débito respectivo como dívida ativa.

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

COPIADORA DO MESTRE LTDA. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no artigo 38 da Lei n. 6.830/80 e no artigo 282 do Código de Processo Civil, ajuizar

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL

contra a FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

I — DOS FATOS

1. A Autora tem como objetivo social a reprodução de documentos, sendo, como tal, contribuinte do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza — **ISSQN**, devidamente inscrita no Cadastro do Município de São Paulo.

Em maio de 1997, recebeu a Autora uma encomenda para a reprodução de 100.000 cópias de panfleto publicitário.

2. Porém, para a surpresa da Autora, em janeiro último foi autuada pela Fazenda do Estado de São Paulo, objetivando a constituição de crédito tributário concernente ao **ICMS** incidente sobre a encomenda atendida em maio de 1997, por ter o ilustre Auditor Fiscal entendido que a aludida operação caracteriza-se como venda de panfletos, tendo em vista que o papel de sua impressão foi fornecido pela própria Autora, ensejando, assim, a incidência do **ICMS**.

Ocorre, Excelência, que conforme restará demonstrado, referida autuação encontra-se eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade, em face da incompetência do Estado de São Paulo para exigir tributo incidente sobre a prestação de serviços.

Estes os fatos.

II — DO DIREITO

3. O artigo 156 da Constituição Federal disciplina a competência tributária dos Municípios e assim determina:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

.....

III — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

A lei complementar a que se refere o aludido dispositivo, vigente à época dos fatos, é o Decreto-Lei n. 406/68, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar n. 56/87, o qual estabeleceu a lista de serviços tributáveis pelos Municípios, a qual, em seu item 76, assim dispõe:

“76 — Cópia ou reprodução, por quaisquer processos, de documentos e outros papéis, plantas ou desenhos”.

Da análise das disposições acima transcritas se constata que a atividade exercida pela Autora encontra-se arrolada no item 76 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68, estando, assim, sujeita ao recolhimento do Imposto sobre Serviços, tal como vem sendo efetuado pela Autora.

O entendimento da Fazenda do Estado de São Paulo encontra-se totalmente equivocado e viola expressamente o disposto no artigo 8º do Decreto-Lei n. 406/68, que assim determina:

“Art. 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias”.

Dúvidas não há de que o serviço de reprodução, mesmo que envolva fornecimento de mercadorias, no presente caso o papel, sujeita-se exclusivamente ao **ISSQN** e jamais ao **ICMS**, como entendeu a Fazenda do Estado de São Paulo.

Comprovada está, portanto, a total ilegalidade e inconstitucionalidade do auto de infração lavrado pela Fazenda do Estado de São Paulo, em face de sua total incompetência para tributar os serviços de reprodução, mesmo que envolva fornecimento de mercadorias.

4. Por outro lado, mesmo que se admita a competência do Estado de São Paulo, o que se faz somente para argumentar, da mesma forma o presente lançamento tributário não tem condições de subsistir em decorrência do decurso do prazo decadencial do direito da Fazenda de constituir o referido crédito.

Ora, Excelência, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, porém sem a antecipação do pagamento, a regra de decadência a ser aplicada é a prevista no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, que assim determina:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I — do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Resta claro, portanto, que a operação de circulação de mercadoria que teria sido realizada em maio de 1997 encontra-se abrangida pela decadência, uma vez que a Fazenda do Estado teria até o dia 31 de dezembro de 2002 para constituir o referido crédito.

Dessa forma, nos termos do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional, o crédito tributário constituído por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em janeiro último encontra-se extinto pela decadência.

Resta demonstrada assim a total nulidade do presente lançamento tributário.

III — DA ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA

5. O artigo 273 do Código de Processo Civil dispõe que:

“Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e:

I — haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; ou

II — fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu”.

A prova inequívoca da verossimilhança da alegação decorre do fato de a reprodução de cópias tratar-se de prestação de serviços, sujeita, portanto, ao **ISSQN** e não ao **ICMS**, o que configura a total incompetência do Estado de São Paulo para constituir o presente crédito tributário, bem como pelo fato de encontrar-se extinto o presente crédito pelo decurso do prazo decadencial disciplinado no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, conforme comprova o próprio Auto de Infração e Imposição de Multa.

O fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação consiste no fato de que, sem a antecipação dos efeitos da tutela, o Réu certamente, tendo em vista que já inscreveu o referido Débito na Dívida Ativa do Estado, irá ajuizar a competente Execução

Fiscal com a penhora de bens da Autora, o que por si só já trará enormes prejuízos à Autora.

Por outro lado, caso efetue o pagamento do débito e, posteriormente, a presente ação venha a ser julgada procedente, a Autora terá de se sujeitar ao caminho tortuoso da repetição do indébito.

Resta clara, assim, a presença dos requisitos previstos no artigo 273 do Código de Processo Civil.

IV — DO PEDIDO

6. Provado, à saciedade, o direito da Autora de não ser compelida ao recolhimento do **ICMS** constituído por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em janeiro último, tendo em vista a incompetência do Estado de São Paulo para tributar as prestações de serviços de reprodução, requer, desde já, a antecipação dos efeitos da tutela a fim de afastar, de imediato, a exigibilidade do crédito tributário constituído por intermédio do referido Auto de Infração e Imposição de Multa.

Requer, ainda, a Autora seja citada a Ré, para, querendo, contestar a presente ação, a qual deverá ser julgada totalmente procedente, a fim de que seja anulado o débito correspondente ao **ICMS** constituído por intermédio do Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado em janeiro último, concernente à prestação de serviço de reprodução de panfleto publicitário realizada em maio de 1997.

Requer, outrossim, seja a Ré condenada ao pagamento dos honorários advocatícios, custas e demais despesas processuais.

A Autora provará o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

Termos em que, dando à causa o valor de R\$ (valor do crédito tributário a ser anulado)...

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

[1.](#) *Direito tributário*, cit., p. 151.

[2.](#) *Código Tributário Nacional comentado*, p. 324.

[3.](#) *Curso*, cit., p. 309.

16

IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

16.1. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO “CAUSA MORTIS” E DOAÇÃO DE BENS OU DIREITOS — ITCMD (ART. 155, I, DA CF)

O tributo, que também é chamado de imposto sobre heranças e doações, além de incidir sobre a transmissão de direitos, incide sobre a transmissão de bens móveis e imóveis (o CTN só prevê a incidência sobre bens imóveis e direitos a eles relativos, estando, portanto, superado).

Relativamente aos bens imóveis e respectivos direitos, o imposto é de competência do Estado da situação do bem (ou do DF, caso o bem lá esteja localizado).

Quanto aos bens móveis, títulos e créditos, o imposto é de competência do local (Estado ou DF) onde se processar o inventário ou arrolamento (sucessão *causa mortis*). No caso de sucessão processada por escritura pública (Lei n. 11.441/2007), o ITCMD é devido para o Estado do domicílio do transmissor, aplicando-se a regra do art. 96 do Código de Processo Civil, ainda que admitida a lavratura do ato em local diverso.

Caso seja decorrente de doação, o imposto sobre bens móveis, títulos e créditos é de competência do local onde o doador tiver seu domicílio (Estado ou DF).

Em São Paulo, o imposto e as isenções estão disciplinados pela Lei n. 10.705, de 28 de dezembro de 2000, na redação da Lei n. 10.992/2001, regulamentada pelo Decreto n. 46.665/2002.

Conforme decidiu o STJ no Recurso Especial n. 1.150356, j. de 25 de agosto de 2010, “nos inventários processados sob a modalidade de arrolamento sumário (nos quais não cabe o conhecimento ou a apreciação de questões relativas ao lançamento, pagamento ou quitação do tributo de transmissão *causa mortis*, bem como tendo em vista a ausência de intervenção

da Fazenda até a prolação da sentença de homologação da partilha ou da adjudicação), revela-se incompetente o Juízo do inventário para reconhecer a isenção do ITCMD, por força do disposto no artigo 179, do CTN, que confere, à autoridade administrativa, a atribuição para aferir o direito do contribuinte à isenção não concedida em caráter geral.

Ademais, prevalece o comando inserto no artigo 192 do CTN, segundo o qual *‘nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas’*, impondo-se o sobrestamento do feito de arrolamento sumário até a prolação do despacho administrativo reconhecendo a isenção do ITCMD. Assim, falecendo competência ao juízo do inventário (na modalidade de arrolamento sumário), para apreciar pedido de reconhecimento de isenção do ITCMD, impõe-se o sobrestamento do feito até a resolução da *quaestio* na seara administrativa, o que viabilizará à adjudicatária a futura juntada da certidão de isenção aos autos”.

A função do imposto é fiscal (visa abastecer os cofres do Estado ou do DF competente) e suas alíquotas são fixadas por cada um dos Estados e pelo Distrito Federal, observada a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal (atualmente de 8%, conforme a Resolução n. 9/92). A progressividade do ITCMD é objeto de debates no Recurso Extraordinário n. 562.045, mas, por ora, prevalece que impostos reais não autorizam a progressividade da alíquota, salvo quando há expressa autorização constitucional em sentido diverso (RE 234.105-3).

A base de cálculo é fixada por lei da entidade competente para instituir o tributo. Não deve, porém, ser superior ao valor de mercado do bem (embora eventuais dívidas sobre ele não possam ser abatidas).

O cálculo na transmissão *causa mortis* é feito sobre o valor dos bens na data da avaliação (Súmula 113 do STF), ou da declaração (se a avaliação for dispensada), observada a alíquota vigente na data da abertura da sucessão (Súmula 112 do STF).

O contribuinte, em se tratando de transmissão *causa mortis*, é o beneficiário do bem ou direito transmitido (herdeiro, legatário etc.). Nas doações o contribuinte pode ser o doador ou o donatário, nos termos da lei específica.

Há que se observar, ainda, a incidência ou não do inciso XXXI do art. 5º da Constituição Federal no caso concreto (estabelece regras para a sucessão de

bens de estrangeiros). Na vigência da Constituição anterior, quando o ITBI era da competência dos Estados e envolvia a sucessão *causa mortis*, a Corte Suprema assim deliberou: “ITBI. 1. É de competência do Estado instituir o imposto de transmissão sobre bens imóveis, ainda que ela resulte de sucessão aberta no estrangeiro...” (STF, 1ª Turma, AgRg de Instrumento 85.976-RJ, Rel. Min. Alfredo Buzaid, j. 13-4-1982, DJU, 14-5-1982, p. 4568, in *Código Tributário Nacional comentado*, coord. Vladimir Passos de Freitas, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1999, p. 119).

O imposto incide inclusive na hipótese de inventário por morte presumida (Súmula 331 do STF) ou de doação onerosa (AI 201.683-1, TJSP).

16.2. O ICMS — IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO, AINDA QUE AS OPERAÇÕES E AS PRESTAÇÕES SE INICIEM NO EXTERIOR

A função do ICMS é predominantemente fiscal e, em São Paulo, o imposto representa a maior fonte de recursos do Estado.

Operação tem o sentido de negócio mercantil.

Circulação significa a transmissão jurídica da mercadoria.

Mercadoria é o produto transmitido por pessoa que exerce o comércio com habitualidade.

Antes da Constituição Federal, o então ICM tinha a mesma alíquota para todas as mercadorias. O art. 155, § 2º, III, da Constituição de 1988, contudo, faculta (no caso do IPI obriga, cf. art. 153, § 3º, I, da CF) a seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Por isso, hoje, no Estado de São Paulo temos, entre outras, alíquotas de 7% (sal de cozinha) até 25% (produtos supérfluos). Outras vezes a alíquota é maior quanto maior for o consumo (a exemplo da energia elétrica), tudo demonstrando que o ICMS também contém certa função extrafiscal. É facultado ao Senado fixar percentuais mínimos (mediante proposta de 1/3 dos senadores e aprovação por maioria absoluta — mais da metade de todos) e máximos (mediante proposta da maioria absoluta dos senadores e aprovação por 2/3 de todos) nas operações internas.

O ICMS é um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal (a operação anterior, se tributada pelo ICMS, gera um crédito a ser compensado, desde que a documentação seja idônea — art. 23 da LC n. 87/96 — e o exercício se dê até cinco anos da data da emissão do documento).

Uma corrente jurisprudencial entende que o ato administrativo que declara a inidoneidade fiscal de um contribuinte não necessita ser publicado no *Diário Oficial* para produzir efeitos, nos termos da Portaria n. 67/82 da Coordenadoria de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo — CAT. Tendo natureza declaratória, pode ser retroativo. Assim, estariam corretas a exigência de estorno pelo crédito efetivado e a cobrança do imposto devido, sem prejuízo da multa pela infração.

Outra corrente exige a publicação do ato declaratório da inidoneidade para que ela produza efeitos contra terceiros que negociem com a empresa inidônea.

Há, por fim, uma terceira corrente dispensando até mesmo a prévia edição do ato declaratório da inidoneidade, reconhecendo que basta a sua demonstração posterior.

A 1ª Turma do C. STJ, ao apreciar o Recurso Especial n. 195.581, j. em 3 de maio de 1999, decidiu que “A obrigação de verificar a inidoneidade de documentos e de regularidade da empresa é do fisco e não do contribuinte. O ato declaratório da inidoneidade só produz efeito a partir da sua publicação”.

Se comprovado o ingresso da mercadoria objeto da nota fiscal no estabelecimento do adquirente, será legítimo o crédito.

A publicidade normalmente não é elemento formativo dos atos da administração; é elemento de eficácia e visa dar transparência aos atos administrativos. Os atos de efeitos externos só têm eficácia após sua publicação, regra que deve ser observada em relação à declaração de inidoneidade, sob pena de violarmos o princípio da segurança das relações jurídicas.

Admite-se o creditamento do ICMS (também denominado sistema de abatimento ou regime de compensação) anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria destinada ao ativo permanente de estabelecimento (art. 20 da LC n. 87/96, alterado pelas LC n. 102/2000 e

120/2005). Pelas regras agora vigentes, admite-se a divisão do crédito a ser utilizado em quarenta e oito parcelas, bem como a perda das frações remanescentes se o bem for alienado antes de quatro anos da sua aquisição.

O creditamento do ICMS relativo a energia elétrica e serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento devem observar as regras dos incisos II e IV do art. 33 da Lei Complementar n. 87/96, com a redação da Lei Complementar n. 102/2000, que restringiu esse direito às hipóteses nela especificadas.

José Eduardo Soares de Melo¹ leciona que “A vinculação do crédito de energia elétrica às exclusivas operações com energia elétrica, e industrialização, de modo injustificado prejudica todas as demais categorias e atividades profissionais (comerciantes, prestadores de serviços de transporte, produtores) sujeitas à sistemática do ICMS, porque não mais poderão apropriar (a título de crédito) os valores tributários pelo consumo de energia. Mais uma vez a legislação inferior (LC n. 102/2000) ofende o texto constitucional”.

Quanto às mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento comercial, somente darão direito a crédito as mercadorias nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020 (inciso I do art. 33 da LC n. 87/96, com redação da LC n. 138/2010).

Conforme leciona Roque Antonio Carrazza², “juridicamente — é bom remarcarmos — o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado. O imposto sobre valor agregado caracteriza-se, nos patamares do Direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em sequência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Não é o caso do ICMS, que grava toda a operação”. A lição demonstra que há fato gerador mesmo que a venda seja feita por valor inferior ao de custo, devendo o contribuinte debitar-se do valor do imposto e compensar-se com o crédito decorrente da não cumulatividade.

Inicialmente, o STJ admitia a correção monetária do crédito (REsp 16.251-PR e 62.319-7-SP). Posteriormente, contudo, a 1ª Seção do Tribunal consolidou o entendimento de que a matéria é de natureza constitucional ou de direito local (ERE 89.695-SP), razão por que a corte deixou de conhecer recursos especiais sobre o tema (AgRg no AI 513.815-MG).

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, pacificou o entendimento de que

não cabe a atualização monetária do crédito fiscal pertinente ao ICMS, salvo se houver lei estadual nesse sentido ou atrasos decorrentes de dificuldades indevidamente impostas pela administração tributária (AgRg no RE 220.773, RE 282.129 e EDC no RE 308.114).

A isenção ou não incidência de ICMS em determinada operação, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Sobre o tema há estudo de Tércio Sampaio Ferraz Jr. publicado na *RDT*, 48:20-1. No caso de operações que destinem mercadorias ou serviços ao exterior, asseguram-se ao exportador a manutenção e o aproveitamento do ICMS cobrado nas operações anteriores (art. 155, § 2º, X, *a*, da CF).

Em síntese, o inciso II do § 2º do art. 155 da CF proíbe o crédito presumido relativo à isenção do ICMS, ou seja, quando o imposto não incidiu sobre a operação anterior.

Conforme já determinava o § 7º do art. 2º do Decreto-Lei n. 406/68 e consta da atual Lei Complementar n. 87/96 (art. 13, § 1º, I), o montante do ICMS (o montante do próprio imposto) integra a base de cálculo do imposto, constituindo o respectivo destaque (na nota fiscal) mera indicação para fins de controle. É o denominado cálculo por dentro, integração do ICMS.

Ao julgar o Recurso Extraordinário n. 582.461, em 18 de maio de 2011, o STF reafirmou que a quantia relativa ao ICMS faz parte do conjunto que representa a viabilização jurídica da operação e, por isso, integra a sua própria base de cálculo.

Com base no § 9º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (que fixa como base de cálculo o preço praticado na operação final), muitos defendem que a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica não pode incluir o valor do imposto, entendimento segundo o qual o art. 33 da Lei Estadual n. 6.374/89 é inconstitucional. Outros sustentam que o montante do imposto só não pode integrar a base de cálculo quando a Constituição Federal expressamente vedar tal prática, a exemplo do inciso XI do § 2º do seu art. 155 (que veda a inclusão do valor devido a título de IPI na base de cálculo do ICMS, quando a operação *entre contribuintes* envolve os dois impostos). Creio que a segunda corrente é a que melhor interpreta a questão sob a ótica constitucional.

No caso de venda financiada, o custo do financiamento está sujeito ao IOF e não ao ICMS, pois não integra o valor mercantil da mercadoria.

Já no caso de venda em prestações, sem financiamento (venda a prazo), a base de cálculo é o valor do preço final.

Nesse sentido:

“Sabendo-se que o ICMS incidirá sobre a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, e que a base de cálculo da citada exação é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, óbvio fica a impossibilidade de que esse imposto venha a incidir sobre o financiamento, até porque este é incerto quando da concretização do negócio comercial.

A ‘venda a prazo’ revela-se modalidade de negócio jurídico único, o de compra e venda, no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescentando-lhe o preço final, razão pela qual o valor desta operação constitui a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora, assim, o preço ‘normal’ da mercadoria (preço de venda à vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento” (AgRg no Ag 862.500, j. 12-6-2007).

“O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal” (Súmula 395 do STJ).

Seguro e descontos concedidos sob condição igualmente integram a base de cálculo do ICMS. Desconto incondicionado, não.

“Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS” (Súmula 457 do STJ).

Ives Gandra Martins³ leciona:

“Ora, o que a Constituição declara, com suficiente clareza, é que os juros e os seguros não estão na competência impositiva dos Estados, mas da União, razão pela qual não poderia a lei complementar relativa ao ICMS atrair tais elementos para sua área de ação para integrar a base de cálculo do imposto estadual, sem a permissão constitucional”.

“Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS” (Súmula 237 do STJ).

As alíquotas interestaduais e de exportação são fixadas pelo Senado Federal (Resolução n. 22/89) e observam, sobretudo, as regras dos incisos IV,

VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Nas operações cujo destinatário é o contribuinte (comerciante, industrial etc.) localizado nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo, a alíquota interestadual é de 7%. Nas operações cujos contribuintes destinatários estejam localizados nas regiões Sul ou Sudeste (exceto no Estado do Espírito Santo), a alíquota interestadual é de 12%.

Quando a alíquota interna é maior que a alíquota interestadual, verifica-se o chamado “diferencial de alíquota”. Normalmente o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna cabe ao Estado da localização do destinatário da mercadoria (inciso VIII do § 2º do art. 155 da CF).

O remetente paga ao Estado de onde parte a mercadoria ou o serviço o valor da alíquota interestadual. O destinatário recolhe ao Estado onde ele se encontra o valor relativo às diferenças de alíquota.

Caso a mercadoria ou o serviço seja destinado a não contribuinte de outra unidade da Federação, a alíquota cobrada será a interna do ente federado onde foi realizada a operação e ao qual será integralmente destinado o produto da arrecadação.

Salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, tomada com observância da lei complementar prevista no inciso XII, *g*, do § 2º do art. 155 da Lei Maior, as alíquotas de cada unidade da federação não poderão ser inferiores às previstas pelo Senado para as operações interestaduais.

Quanto à lei complementar prevista no art. 146 e inciso XII do art. 155, ambos da Constituição Federal, relevante observar que o art. 34, § 8º, da Constituição (ADCT) estabeleceu que, se no prazo de sessenta dias, contados da promulgação da Constituição, não fosse editada a lei complementar necessária à instituição do ICMS, os Estados e o Distrito Federal poderiam celebrar convênio para disciplinar provisoriamente a matéria. Com isso, foi celebrado o Convênio n. 66/88, que disciplinou a matéria pertinente ao ICMS até a vigência da Lei Complementar n. 87/96.

O fato gerador do ICMS, obedecidos os limites da Lei Maior e da Lei Complementar n. 87/96, é aquele descrito na lei estadual ou distrital que instituir o tributo.

Ao se referir às operações relativas à circulação de mercadorias, o legislador quer anunciar como fato gerador do tributo, preenchidos os demais requisitos da hipótese de incidência, a circulação econômica da mercadoria, a

mudança de titularidade de uma coisa móvel destinada ao comércio (com tradição real ou ficta). “Este tributo surge, como vimos, quando ocorre a operação mercantil. A saída é uma simples decorrência da transmissão da titularidade da mercadoria. É quando se exterioriza tal transmissão.”⁴ Portanto, pode incidir o ICMS ainda que a mercadoria não transite pelo estabelecimento do transmitente, conforme mostra o inciso IV do art. 12 da Lei Complementar n. 87/96.

Além da compra e venda, outras operações que propiciem a circulação (transferência) jurídica da mercadoria podem ser tributadas pelo ICMS (troca, dação em pagamento etc.).

A venda de bem do ativo fixo de uma empresa não autoriza a cobrança do ICMS, pois não tem natureza comercial. A venda do estabelecimento com as mercadorias a ele inerentes também não é fato gerador do ICMS.

Os salvados de sinistros, mesmo quando vendidos a terceiros, não autorizam a incidência do ICMS, conforme estabelece a Súmula Vinculante 32 do STF.

O autoconsumo, ou seja, a disponibilização para o ativo permanente de uma empresa de mercadoria por ela própria produzida, não dá lugar ao ICMS.

Bens que saem para demonstração e retornam não dão causa ao ICMS. Amostra grátis autoriza a cobrança.

O transporte municipal remunerado dá ensejo ao ISS e não ao ICMS. Os transportes transmunicipal e interestadual dão ensejo ao ICMS, de competência do Estado onde teve início a prestação.

Discute-se hoje a natureza do serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet. Se de comunicação (sujeito ao ICMS) ou não (passível portanto de incidência do ISS desde que incluído na respectiva lista de serviços).

O Convênio Confaz n. 78/2001 e o Decreto paulista n. 46.027/2001 não extrapolaram os limites da legalidade, pois apenas explicitaram que o fato gerador *in abstracto* previsto no art. 2º, III, da LC n. 87/96 e no art. 2º, IX, da Lei n. 6.374/89 engloba os serviços de acesso à Internet.

O C. STJ, contudo, por meio da Súmula 334, orienta que o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

Conforme bem sustenta Marco Aurélio Greco⁵, “podem existir serviços de comunicação (para fins tributários) que não sejam de telecomunicação (para fins da LGT), assim como podem existir serviços de telecomunicação (para fins da LGT) que não configuram serviços de comunicação (para fins de

incidência do ICMS)”.
6

Não se nega que a hipótese em análise está inserida nos denominados *atos geradores confrontantes*.

A melhor solução para a análise de normas polissêmicas de uma Constituição que se propõe a refletir a realidade social (Constituição normativa segundo as lições de Canotilho)⁶ é a busca do sentido comum da palavra *comunicação*. E segundo se extrai do *Dicionário Aurélio*, dentro do conceito de comunicação estão o “caminho de acesso ou de ligação” e “a transmissão de informação de um ponto a outro por meio de sinais em fios, ou de ondas eletromagnéticas”.

A consequência é que o serviço de acesso à Internet está incluído no conceito de serviço de comunicação, em que pese a orientação em sentido diverso do C. STJ.

No sentido de que o Provedor de Internet está sujeito ao ICMS, observe-se ainda o acórdão proferido no Recurso Especial 323.358-PR.

Em sentido contrário, ao julgar o Recurso Especial 456.650-PR em 24 de junho de 2003, a 2ª Turma do STJ concluiu que provedores de acesso à Internet não prestam serviços de comunicação, mas, sim, serviço de valor adicionado, não se sujeitando à incidência do ICMS (art. 61, § 1º, da Lei n. 9.472/97).

A Norma n. 4/95 do Ministério das Comunicações, o art. 61 da Lei n. 9.472/97 e a ADInMC 1.491-DF, Rel. Min. Carlos Velloso, trazem importantes conceitos para a interpretação da matéria.

Não incide ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, X, *d*, da CF).

De acordo com o art. 12 da Lei Complementar n. 87/96, a saída de mercadoria de um estabelecimento de um contribuinte para outro estabelecimento do mesmo contribuinte caracteriza o fato gerador do ICMS.

A jurisprudência cristalizada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, contudo, é no sentido de que “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro *estabelecimento* do mesmo *contribuinte*” (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância de os *estabelecimentos* situarem-se em Estados distintos (REsp 772.891, j. 15-3-2007).

A Constituição Federal é expressa em determinar a incidência do ICMS

sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, mesmo que sem habitualidade e ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo (permanente) de estabelecimento, assim como sobre serviço importado do exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.

O ICMS incide inclusive no caso de importação, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do tributo, de bem, mercadoria ou serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário, conforme consta do art. 155, IX, *a*, da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional n. 33/2001. Nesse sentido as Súmulas 155 e 198 do STJ e o parágrafo único do art. 4º da Lei Complementar n. 87/96, na redação da Lei Complementar n. 114/2002.

A expressão “contribuinte habitual” ainda suscita polêmicas, pois alguns sustentam que o não contribuinte está fora da incidência do imposto, já que o ICMS tem natureza estritamente mercantil.

De acordo com a Súmula 660 do STF, “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”. A Súmula, contudo, é objeto de controvérsia e já foi objeto de proposta de adendo em sua redação, pois todos os precedentes utilizados para a sua formação são anteriores à Emenda Constitucional n. 33/2001.

A Súmula 661 do STF explicita que “Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembarço aduaneiro”. O imposto é devido ao Estado onde está domiciliado o destinatário.

Também está expresso no Texto Constitucional (art. 155, § 2º, IX, *b*) que o ICMS incide sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (os serviços sujeitos ao ISS estão previstos na LC n. 116/2003).

Portanto, além da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, em outras hipóteses o valor dos serviços também pode ser considerado no cálculo do ICMS, conforme previsto na alínea *b* do inciso IX do art. 155 da Constituição Federal e mais recentemente no art. 2º, IV e V, da Lei Complementar n. 87/96 (v. item 15.3).

Conforme decidiu o STF na ADIn 1600-8, é inconstitucional o ICMS sobre o transporte aéreo de passageiros (nacional ou internacional), bem como sobre

o transporte internacional de cargas.

Sobre as transações com bens imóveis incide o ITBI (municipal) e não o ICMS.

Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade, ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços descritos como fato gerador do imposto, nos termos do art. 4º da Lei Complementar n. 87/96. O parágrafo único do referido artigo traz inúmeros outros contribuintes, inclusive a pessoa física, parecendo oportuno lembrar que a capacidade passiva tributária independe da capacidade civil da pessoa física ou da regular constituição da pessoa jurídica — art. 126 do Código Tributário Nacional.

Hugo de Brito Machado⁷ lembra que “o ICMS segue sendo um imposto que onera atividades profissionais. Seus contribuintes, portanto, são apenas aqueles que profissionalmente, com habitualidade portanto, praticam operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação”.

Hoje a Constituição Federal (art. 150, § 7º) expressamente admite a substituição tributária, pela qual o tributo (inclusive o ICMS) pode ser exigido não do realizador do fato impositivo, mas de terceira pessoa.

O lançamento do ICMS é feito por homologação, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional, embora como em todos os demais tributos possa ser feito o lançamento de ofício.

Caso a empresa trabalhe sob o regime de estimativa, o valor eventualmente pago a maior poderá ser compensado no exercício seguinte. Cessadas as atividades, deverá pleitear a restituição.

“É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal” (Súmula 431 do STJ).

As imunidades (hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas) estão previstas no inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, e dentre elas está a operação que destine mercadoria (industrializada, semielaborada ou primária) para o exterior. As imunidades gerais estão previstas no art. 150 da Constituição Federal.

O art. 91 do ADCT prevê que lei complementar pode estabelecer critérios para que a União compense os Estados pelas perdas de receitas decorrentes da imunidade do ICMS sobre as exportações.

De qualquer forma, prevalece que somente o exportador imediato é que tem direito à isenção.

Nos termos da Súmula 129 do STJ, “O exportador adquire o direito de transferência de crédito do ICMS quando realiza a exportação do produto e não ao estocar a matéria-prima”.

Há que observar, contudo, que o § 2º do art. 91 do ADCT, na redação da Emenda Constitucional n. 42, indica que, no futuro, pelo menos 80% do ICMS serão devidos ao Estado onde ocorrer o consumo das mercadorias, bens ou serviços.

Cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 155, § 2º, XII, *g*, da CF). Hoje, ante a falta de outra norma que discipline a questão, a matéria tem sido tratada com base na Lei Complementar n. 24/75, que disciplina a celebração dos convênios autorizadores de favores fiscais (o convênio tem de ser aprovado pela unanimidade dos representantes dos Estados e do DF, presentes à reunião, a qual somente pode ser realizada com a presença da maioria das unidades da federação).

Créditos presumidos podem caracterizar burla às exigências do art. 155, § 2º, XII, *g*, da Constituição Federal.

Vinte e cinco por cento do valor arrecadado a título de ICMS serão repassados aos Municípios do Estado onde a operação se realizou (art. 158, IV, e parágrafo único, da CF).

16.3. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES — IPVA

O fato gerador do IPVA é a propriedade (e não o uso) de veículo automotor. Há polêmica sobre a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, pois muitos sustentam que sua incidência é apenas sobre veículos terrestres, já que o tributo é sucedâneo da antiga Taxa Rodoviária Única (nesse sentido o RE 379.572-RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 11-4-2007).

Contribuinte é o proprietário do veículo, presumindo-se como tal aquele em cujo nome o veículo esteja licenciado.

A incidência se dá no 1º dia de cada ano, ou na data da primeira compra do veículo novo. No caso de veículo importado (circunstância que por si só não autoriza alíquota maior ou menor), a incidência se dá no desembaraço

aduaneiro.

O tributo é devido ao Estado onde o contribuinte tem seu domicílio ou residência, pois é neste que o veículo deve ser registrado (art. 120 da Lei n. 9.503/97 — Código de Trânsito Brasileiro), já que o Fisco pode desconsiderar o domicílio declarado com a finalidade de dissimular o fato gerador (art. 116, parágrafo único, do CTN), ou por outra razão recusar o domicílio eleito pelo contribuinte (art. 127, § 2º, do CTN), que muitas vezes é de Estado cuja alíquota do imposto é mais baixa.

A base de cálculo é o valor venal do veículo e sua fixação não está sujeita à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, da Constituição Federal (redação da EC n. 42/2003). A alíquota é fixada por lei estadual e pode ser diferenciada em função do tipo ou da utilização do veículo, mas o percentual mínimo é fixado pelo Senado Federal (art. 155, § 6º, da CF, na redação da EC n. 42/2003).

O lançamento é feito por homologação e observa a lei estadual pertinente, pois o contribuinte recolhe o tributo sem prévio exame do Fisco (REsp em ROMS 12.384-RJ, 1ª Turma do STJ). A mesma corte, porém, por sua 2ª Turma, já decidiu que o crédito tributário do IPVA se constitui de ofício (ROMS 12.970-RJ). Cabe à legislação estadual definir a sistemática.

A função primordial do IPVA é fiscal, embora possa ser anotada uma função extrafiscal quando verificada a diferença de alíquota em razão do tipo de combustível utilizado pelo veículo.

São imunes ao tributo os veículos das pessoas jurídicas de direito público, dos templos de qualquer culto (desde que utilizados em suas funções específicas) e das instituições de educação e assistência social.

Nos termos do art. 147 da Lei Maior, competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais e estaduais (arts. 147 e 155 da CF).

Cinquenta por cento do valor arrecadado com o IPVA devem ser repassados para o município onde se deu o licenciamento.

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) Exclui-se da competência impositiva do Distrito Federal o Imposto sobre:

a) Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

- b) Transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos.
- c) Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).
- d) Produtos Industrializados (IPI). (Exame 114 — OAB/SP)

2) O princípio da não cumulatividade, em relação ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), significa que o:

- a) contribuinte poderá descontar, do valor devido em cada operação de circulação de mercadorias, o montante do tributo cobrado em operações anteriores.
- b) Fisco não poderá exigir, cumulativamente com o ICMS, qualquer outro tributo em tese incidente sobre a mesma operação.
- c) contribuinte tem o direito à redução progressiva da alíquota do ICMS, conforme o número de operações realizadas em determinado espaço de tempo.
- d) Fisco deverá excluir o IPI e o ISS da base de cálculo do ICMS, sempre que qualquer daqueles dois tributos for exigido concomitantemente com este. (Exame 112-OAB/SP)

3) O princípio da seletividade se aplica:

- a) ao ICMS;
- b) às taxas;
- c) às contribuições;
- d) aos tributos. (Exame OAB/RJ — março/2002)

4) O artigo 155, parágrafo 2º, XII, da Constituição Federal estabelece: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II — Operações sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte e comunicação...; parágrafo 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII — Cabe a lei complementar: ...”. A referida lei complementar é de competência da(o):

- a) Estados;
- b) Territórios;
- c) Municípios;
- d) União. (Exame OAB/RJ — março/2002)

5) O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS incidente sobre mercadorias importadas do exterior é devido:

- a) ao Estado onde for realizado o desembaraço aduaneiro.
- b) ao Estado onde se localizar o estabelecimento destinatário da mercadoria.
- c) ao Distrito Federal.
- d) à União Federal. (Exame 117 — OAB/SP)

6) O ICMS:

- a) é não cumulativo, significando que, em qualquer hipótese, deverá ser assegurado o crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes.

b) incide sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, assim como sobre o valor total da operação, quando as mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência impositiva municipal.

c) sendo de competência tributária do Estado-Membro, somente a legislação estadual pode excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e produtos determinados.

d) tem suas alíquotas estabelecidas pelo Senado Federal, aplicáveis às operações e prestações internas, interestaduais e de exportação. (Exame 110 — OAB/SP)

7) Se determinada operação, praticada entre contribuintes do IPI e do ICMS, constitui, simultaneamente, fato gerador de ambos os impostos,

a) somente é cobrado o IPI.

b) os valores relativos ao ICMS não se incluem na base de cálculo do IPI.

c) o IPI e o ICMS são cobrados cumulativamente.

d) somente é cobrado o ICMS. (Exame 110 — OAB/SP)

8) Considerando que é frequente, na “virada” do ano, a Administração Pública inovar a ordem jurídica aumentando ou criando tributos. Indaga-se: A Lei n. 3.515, de 21-12-2000, do Estado do Rio de Janeiro, que criou um novo fato gerador do Imposto de Transmissão *Causa Mortis*, deverá obedecer aos princípios constitucionais da:

a) legalidade e anterioridade.

b) legalidade e simetria.

c) simetria e capacidade contributiva.

d) capacidade econômica e bitributação. (Exame OAB/RJ — agosto/2000)

9) A isenção do ICMS somente poderá ser concedida em virtude de(a):

a) Constituição.

b) lei.

c) convênio.

d) decreto. (OAB/RJ — agosto/2001)

10) O IPVA consiste num tributo que, conforme o art. 155 da CF, compete a(o, os):

a) União.

b) Estados.

c) INSS.

d) Municípios. (Exame OAB/RJ — dezembro/2001)

11) Sérgio faleceu em São Paulo, cidade onde era domiciliado, mas deixou a seus herdeiros uma fazenda situada em Goiás. O inventário de Sérgio tramita perante a vara competente central de São Paulo. Qual Estado da federação será competente para cobrar o imposto sobre transmissão *causa mortis*, relativamente à fazenda? (Exame 120 — OAB/SP)

Gabarito: 1) d; 2) a; 3) a; 4) d; 5) b; 6) b; 7) b; 8) a; 9) c; 10) b; 11) Estado de Goiás, por ser o local da

situação do bem, conforme o disposto no art. 155, § 1º, I, do Texto Constitucional.

[1.](#) *ICMS, teoria e prática*, 4. ed.

[2.](#) *ICMS*, p. 89.

[3.](#) *O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais*, p. 176.

[4.](#) Roque Carrazza, *ICMS*, cit., p. 62.

[5.](#) *Internet e direito*, 2. ed., p. 133.

[6.](#) *Direito constitucional e teoria da constituição*, 4. ed., p. 1095.

[7.](#) *Curso*, cit., p. 269.

IMPOSTOS FEDERAIS

Conforme já foi visto, a Constituição Federal atribui a cada entidade política da Federação uma parcela do poder de tributar.

17.1. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (TARIFA ADUANEIRA)

Entre os impostos atribuídos de forma expressa à União (art. 153 da CF), em primeiro lugar aparece o imposto de importação, também conhecido por *tarifa aduaneira*. Tal imposto grava a introdução, no território nacional, de bens procedentes de outros países (art. 19 do CTN).

Destaque-se, porém, que não basta o simples ingresso físico da mercadoria no território nacional para restar caracterizado o fato gerador, já que para a incidência do imposto de importação os bens devem estar destinados a nele permanecer de forma definitiva. Assim, mercadorias transportadas de um país para outro por embarcação ou aeronave que simplesmente faça uma escala no Brasil, bem como as mercadorias estrangeiras que ingressam no território nacional tão somente para participar de feiras ou exposições (retornando à origem depois de cumprida sua finalidade), constituem situações que não autorizam a incidência do imposto de importação.

Em se tratando de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição competente, da declaração feita para o desembaraço da mercadoria (arts. 23 e 44 do Decreto-Lei n. 37/66).

A função do imposto de importação é predominantemente extrafiscal, ou seja, visa muito mais disciplinar uma situação econômica e proteger a indústria nacional do que servir como instrumento de arrecadação (função fiscal dos impostos).

Pelo sistema alfandegário denominado “livre cambista”, a cobrança de impostos entre fronteiras pode até ser dispensada, considerando para tanto que nenhum país pode importar ou comprar sem exportar ou vender.

Já o sistema alfandegário denominado *protecionista* funda-se na teoria de

que deve ser criada uma situação de privilégio para a produção nacional em face da similar estrangeira, a fim de compensar desigualdades econômicas.

A base de cálculo do imposto de importação, quando a alíquota é específica, é a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida adotada pela lei tributária. Por alíquota específica entende-se aquela que prevê importâncias fixas, aplicáveis em relação aos modos de apresentação do produto importado (x por comprimento, x por peso etc. — art. 20, I, do CTN e art. 2º do Decreto-Lei n. 37/66).

Quando a alíquota é *ad valorem* (art. 20, II, do CTN), a base de cálculo é a expressão monetária do produto importado, sobre a qual incide um percentual. O valor do produto consta da fatura comercial expedida no lugar de origem da mercadoria. O Fisco, porém, não é obrigado a aceitá-lo, podendo optar pelo chamado “preço normal”, definido como aquele que o produto, ou seu similar, alcançaria ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País.

Na hipótese da alíquota *ad valorem*, a autoridade alfandegária também pode recorrer ao “preço de referência” (fixado pela Secex, quando ocorrer acentuada disparidade nos preços de importação de produtos de diversas origens, de tal maneira que prejudique a produção do similar nacional) ou à “pauta de valor mínimo” (quando o preço do produto importado for de difícil aplicação ou se verificar a prática de *dumping*).

Conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal (RE 73.419), a alíquota aplicável é aquela contemporânea da efetiva introdução do produto no estrangeiro no território nacional.

Por fim, temos por base de cálculo o preço da arrematação do produto apreendido ou abandonado que é levado a leilão.

Contribuinte. É contribuinte do imposto de importação: a) o importador (assim considerada qualquer pessoa física ou jurídica que promova a entrada de mercadoria estrangeira destinada a permanecer de forma definitiva no território nacional) ou quem a lei a ele equiparar; b) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados; c) o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente (art. 31, II, do Decreto-Lei n. 37/66); e d) o adquirente da mercadoria entrepostada.

Para efeito do cálculo do imposto, os valores em moeda estrangeira devem ser convertidos em moeda nacional, à taxa de câmbio vigente no momento da entrada no País da mercadoria importada (no caso da mercadoria despachada

para consumo, deve ser considerado o câmbio do dia do registro, na repartição competente, da declaração de desembaraço aduaneiro). Nesse sentido as Súmulas 46 e 47 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

O imposto de importação não está sujeito ao princípio da anterioridade, e o Poder Executivo, observados os limites estabelecidos em lei, pode alterar-lhe as alíquotas por simples decreto.

17.2. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO

Conforme estabelecem o art. 153, II, da Lei Maior, o art. 23 do Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei n. 1.578/77, o imposto de exportação é de competência da União, tem função predominantemente extrafiscal e incide sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, tendo como fato gerador a saída destes do território nacional.

Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da expedição da guia de exportação ou documento equivalente. A expedição da guia de exportação não é o fato gerador; é simplesmente o momento em que se considera, para fins de cobrança do imposto, exteriorizado o fato exportação.

Não se consumando a exportação, por qualquer motivo, o imposto deve ser ressarcido.

As alíquotas também são divididas entre específica e *ad valorem*, podendo o Poder Executivo alterá-las a qualquer tempo, nos limites da lei, sem que tal conduta viole o princípio da legalidade ou da anterioridade (art. 153, § 1º, da CF e art. 26 do CTN). A base de cálculo é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional (o Fisco, portanto, não está vinculado ao valor consignado na “fatura”), observado o limite mínimo do § 3º do art. 2º do Decreto-Lei n. 1.578/77 (redação da Lei n. 9.716/98).

O preço à vista do produto, FOB ou posto na fronteira, é indicativo do preço normal.

Pela sigla “FOB” o exportador ou vendedor do produto se compromete a colocar a mercadoria livre a bordo (*free on board*) no porto de partida, correndo por sua conta todos os custos e riscos até o embarque da mercadoria naquele porto. O importador, por sua vez, assume todos os custos e riscos a partir do momento em que a mercadoria ingressou no navio (o termo só deve ser usado para o transporte marítimo).

Já pela sigla CIF — custo, seguro e frete, ou *cost, insurance and freight*, o

exportador responderá por todos os custos e riscos até a colocação da mercadoria a bordo do veículo que a transportará para o exterior e, mais, por todos os custos (representados pelo frete internacional) e riscos (representados pelo seguro internacional) até o porto de destino.

Por fim aparece a sigla CFR — custo e frete ou *cost and freight*, segundo a qual o exportador responde por todos os custos e riscos até o embarque da mercadoria e, mais, pelo valor do frete até o porto de destino. Os riscos do transporte da mercadoria embarcada, porém, correrão por conta do comprador ou importador.

O contribuinte do imposto é o exportador, assim considerada qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional, ou quem a lei a ele equiparar.

17.3. IMPOSTO SOBRE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA (ART. 153, III, DA CF C/C OS ARTS. 43 A 45 DO CTN)

Imposto de competência da União Federal, que deve ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, tem função nitidamente fiscal, até porque representa a principal fonte de receita tributária da União. Secundariamente, tem função extrafiscal.

O Imposto de Renda é regido por três critérios: 1) generalidade, pelo qual tudo que caracterizar renda ou provento (observadas as imunidades e isenções) autoriza a incidência do imposto (independentemente da origem remota da renda, cf. HC/STF 77.530 e o princípio do *non olet*); 2) universalidade, de forma que toda e qualquer pessoa que aufera renda ou proventos está sujeita ao tributo; e 3) progressividade, que permite a elevação da alíquota à medida que sobe o montante da base de cálculo.

O art. 43, § 1º, do Código Tributário Nacional, na redação da Lei Complementar n. 104/2001 (denominada Lei Antielisão), explicita que a incidência do IR independe da denominação da receita ou rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

O fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos — renda é atributo quase sempre periódico da fonte permanente da

qual promana, como elemento novo criado e que com ela não se confunde) e de proventos de qualquer natureza (assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda).

Não há renda presumida. Ela é sempre real, podendo ser presumido ou arbitrado o seu montante.

Lucro real é aquele apurado de acordo com as normas tributárias, e que nem sempre coincidem com os dados contábeis do contribuinte (os dados contábeis se restringem aos cálculos de ativo e passivo, enquanto a legislação do IR estabelece descontos ou variações em cada um dos itens apurados).

Lucro presumido é uma forma simplificada de tributação das firmas individuais, das sociedades em nome coletivo e das sociedades por cotas de responsabilidade limitada cuja receita bruta anual não supere os limites estabelecidos (normalmente todos os anos) pela autoridade fiscal.

As pessoas jurídicas optantes dessa modalidade ficam dispensadas da apresentação da escrita contábil. Trata-se de uma opção do contribuinte.

Lucro arbitrado é aquele aplicável quando o contribuinte sujeito ao regime de lucro real não possuir escrituração comercial e fiscal de acordo com a legislação vigente ou recusar-se a apresentar livros e documentos à autoridade tributária. Também se aplica àquele que optar pelo sistema de lucro presumido mas não cumprir as obrigações acessórias relativas a sua determinação.

Contribuintes do imposto de renda são as pessoas físicas ou jurídicas titulares de renda ou provento de qualquer natureza, sem prejuízo de a lei atribuir essa condição aos possuidores, a qualquer título, dos bens produtores do provento ou da renda.

A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto de renda (art. 45, parágrafo único, do CTN). Na hipótese, o contribuinte é aquele que aufera a renda ou os proventos, figurando a fonte como responsável (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).

Não incide imposto de renda sobre o pagamento de férias e licença-prêmio não gozadas por necessidade do serviço (Súmulas 125 e 136 do STJ). Também não incide sobre a indenização recebida pela adesão ao programa de demissão voluntária (Súmula 215 do STJ).

“Os juros compensatórios e moratórios integram a indenização por expropriação, não constituindo renda; portanto, não podem ser tributáveis. Recurso Especial não conhecido” (REsp 208477-RS, 2ª T., STJ, j. 15-5-

2001).

O adicional de IR de competência dos Estados-Membros, previsto na redação original da Constituição de 1988 (art. 155, II), deixou de existir a partir de 1º de janeiro de 1996, nos termos da Emenda Constitucional n. 3, de 17-3-1993.

17.4. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — IPI

Embora frequentemente tenha função extrafiscal, já que é seletivo em razão da essencialidade do produto (art. 153, § 3º, I, da CF), o IPI tem grande relevância no orçamento da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, razão por que sua função fiscal prevalece sobre sua função extrafiscal.

Subsiste, no entanto, ainda que secundariamente, a função extrafiscal proibitiva do imposto sobre produtos industrializados, assim entendida a função de tributar pesadamente artigos que fazem mal à saúde (a exemplo dos cigarros e das bebidas alcoólicas) e artigos supérfluos.

O fato gerador do IPI, nos termos do art. 46 do Código Tributário Nacional, é: 1) o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira; 2) a saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, do industrial, do comerciante ou arrematante; 3) a arrematação do produto apreendido ou abandonado levado a leilão.

Considera-se industrializado para fins de IPI (art. 46, parágrafo único, do CTN) o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo, tais como a transformação, o beneficiamento, a montagem etc.

As alíquotas, em razão da natureza seletiva do IPI, vão de zero a mais de 300%. A alíquota zero costuma ser utilizada pelas autoridades fiscais para que determinados produtos não sofram o ônus do imposto, sem a necessidade de lei autorizadora da isenção (art. 97, VI, do CTN), pois a Constituição Federal autoriza a alteração de alíquotas do IPI pelo próprio Executivo (art. 153, § 1º), nos limites da lei (e a lei não fixou o limite mínimo). Tais alíquotas podem ser elevadas a qualquer tempo, independentemente de lei.

A base de cálculo do IPI varia de acordo com a hipótese de incidência. Assim, no caso de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo será o valor da operação de saída do produto do estabelecimento do contribuinte,

ou, não tendo valor a operação, o preço corrente da mercadoria no atacado. Já no caso da mercadoria importada a base de cálculo é a mesma do imposto de importação, acrescida do próprio imposto de importação, das taxas aduaneiras etc.

O IPI é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. E o saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Contribuinte do IPI é: 1) o importador ou quem a lei a ele equiparar; 2) o industrial ou quem a lei a ele equiparar; 3) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça a industriais ou a estes equiparados; 4) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Os produtos industrializados destinados ao exterior não pagam IPI (art. 153, § 3º, III, da CF).

O valor do IPI não integra a base de cálculo do ICMS, desde que se trate de operação na qual incidam os dois impostos, o destinatário da mercadoria seja contribuinte do ICMS e a mercadoria seja destinada à comercialização ou industrialização (art. 155, § 2º, XI, da CF).

O valor do ICMS integra a base de cálculo do IPI (art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar n. 87/96).

Lançamento. O lançamento é feito por homologação, ou seja, o contribuinte escritura os livros de entrada e saída das mercadorias e, ao final do período, transfere o crédito para o período seguinte ou recolhe o valor devido.

Se verificado o não recolhimento ou o recolhimento a menor, não é feita a homologação, e pode ocorrer o lançamento de ofício.

17.5. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO, OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS (CONHECIDO COMO “IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS — IOF”)

A função maior do IOF é extrafiscal; intervir na política de crédito, câmbio e seguro.

Os fatos geradores do imposto sobre operações financeiras estão descritos no art. 63 do Código Tributário Nacional, parecendo oportuno esclarecer que

no conceito de operação de crédito está sempre ínsita a ideia de troca de bens presentes por bens futuros, razão pela qual se costuma afirmar que o crédito tem dois elementos essenciais, que são a confiança e o tempo. Portanto, são operações de crédito aquelas pelas quais os bancos colocam seu crédito a serviço de outrem (empréstimos a juros, fianças etc.), mas não são operações de crédito de caderneta de poupança ou de conta bancária.

Mais uma vez excepcionando o princípio da anterioridade, o § 1º do art. 150 da Constituição Federal admite que as alíquotas do IOF sejam alteradas por ato do Poder Executivo (dentro dos limites previstos em lei) e exigidas dentro do mesmo exercício em que ocorreram as alterações.

As bases de cálculo estão expressamente definidas no Código Tributário Nacional (art. 64), e o lançamento é feito por homologação.

São contribuintes do imposto os tomadores de crédito, os compradores de moeda estrangeira para pagamento de importação de bens e serviços, os segurados e adquirentes de títulos e valores mobiliários e os primeiros tomadores — pessoas físicas ou jurídicas — de créditos do Sistema Financeiro de Habitação.

O Decreto n. 4.494/2002 regulamenta de forma bastante ampla a legislação sobre esse imposto.

Nos depósitos judiciais não incide o IOF (Súmula 185 do STJ).

“Os Municípios são imunes ao pagamento do IOF sobre suas aplicações financeiras” (Súmula 34 do TRF da 4ª Região).

17.6. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL — ITR

Esse imposto, que já foi de competência dos Estados (CF de 1946) e dos Municípios (EC n. 5/61), hoje é de competência da União e está disciplinado na Lei n. 9.393/96.

Atualmente o Município recebe 50% do produto arrecadado com o imposto incidente sobre os imóveis nele situados (art. 158, II, da CF). Contudo, caso o Município opte por fiscalizar e cobrar o imposto, na forma da lei (norma de eficácia limitada regulamentada pela Lei n. 11.250/2005), desde que a opção não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal, a ele caberá a totalidade da arrecadação (arts. 153, § 4º, III, e 158, ambos da CF, na redação da EC n. 42/2003).

O ITR não incide sobre pequena propriedade rural quando a explore o proprietário que não possua outro imóvel (já não se exige que a exploração se dê diretamente pelo empresário ou com sua família, exigência que ao final restringia a criação de empregos). O art. 2º da Lei n. 9.393/96 define como pequenas glebas aquelas que possuem entre 30 e 100 hectares, conforme sua localização.

O fato gerador do ITR, nos termos do art. 29 do Código Tributário Nacional, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município. Nos termos do art. 79 do Código Civil são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Em regra um imóvel é classificado de acordo com sua localização, e cabe à lei municipal definir qual é a área urbana do Município, observados os requisitos do art. 32 do CTN. Contudo, caso o imóvel seja comprovadamente utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ainda que localizado em área urbana, estará sujeito tão somente ao ITR, prevalecendo o art. 15 do Decreto-Lei n. 57/66 sobre o art. 32 do CTN (cf. STF, RE 140.773-5-SP e Declaração de Inconstitucionalidade n. 0000380-2/10, do 1º TACSP).

A base de cálculo é o valor fundiário do imóvel, o valor da terra nua, nos termos do art. 30 do Código Tributário Nacional e do art. 8º da Lei n. 9.393/96.

A alíquota deve observar o princípio da progressividade previsto na Constituição, analisando-se para tanto o grau de utilização da terra na exploração agrícola, florestal e pecuária, a produtividade da terra, a área do imóvel rural etc.

“Cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional propor execução fiscal para cobrança de crédito relativo ao ITR” (Súmula 139 do STJ), observadas as isenções previstas no art. 3º da Lei n. 9.393/96 (em especial o imóvel incluído em programa oficial de reforma agrária).

Quanto ao lançamento, a Lei n. 9.393/96 incumbiu ao próprio contribuinte a obrigação de anualmente efetivar os cálculos (considerando o valor da terra nua e o índice de aproveitamento da terra, nos termos do anexo da lei) e efetivar o pagamento, sujeitando-se à homologação posterior (lançamento por homologação ou autolançamento). O valor apontado pelo contribuinte será considerado para fins de adjudicação em execução fiscal e de desapropriação,

salvo se superior à avaliação da Receita Federal.

O Decreto n. 4.382/2002 regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do ITR.

17.7. IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

O imposto sobre grandes fortunas até agora não foi instituído, em razão de não ter sido votada a lei complementar exigida pela Constituição de 1988 (art. 153, VII, da CF). Há projeto de lei do então Senador Fernando Henrique Cardoso que dispõe sobre o tema.

QUESTÕES EXTRAÍDAS DE EXAMES DA OAB

1) João decide adquirir automóvel importado e, para isso, promove em nome próprio a importação. João não é empresário, nem contribuinte habitual do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Nessa hipótese, incide sobre a operação imposto:

- a) de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados.
- b) de Importação e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.
- c) sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.
- d) de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. (Exame 120 — OAB/SP)

2) Numa venda para empresa com a qual a vendedora mantenha relação de interdependência, a base de cálculo legal do IPI consiste:

- a) no preço de venda constante da respectiva nota fiscal, diminuído do valor do ICMS.
- b) no custo total de fabricação, acrescido de 30%.
- c) em valor correspondente ao preço corrente do produto no mercado atacadista da praça do remetente.
- d) no preço constante da tabela de vendas em vigor. (Exame 118 — OAB/SP)

3) Considerando-se as limitações constitucionais ao poder de tributar, é incorreto afirmar que:

- a) a pequena gleba rural explorada exclusivamente pela família do proprietário, desde que este não possua outro imóvel, não se encontra sujeita ao recolhimento do ITR, razão da imunidade prevista no texto constitucional.
- b) a receita decorrente da exportação de produto industrializado está imune ao ICMS, ao IPI e às contribuições sociais.
- c) as entidades de assistência social não se submetem à incidência das contribuições destinadas à seguridade social.
- d) o imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza, relativo às pessoas jurídicas, não pode se submeter ao princípio da progressividade fiscal, tendo-se em vista a ausência de previsão

constitucional para sua aplicação. (Exame OAB/MG — março/2003)

4) O princípio da não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI significa que:

- a) haverá incidência do imposto exclusivamente na última industrialização, gozando de imunidade as saídas posteriores do produto industrializado.
- b) na base de cálculo do imposto será abatido o valor da operação anterior, incidindo a alíquota sobre a média das operações do período.
- c) as alíquotas do tributo são diferenciadas conforme incidam sobre a primeira ou a última etapa da industrialização.
- d) é crédito dedutível do débito periódico do IPI o valor do imposto relativo a matérias-primas e produtos intermediários adquiridos, no mesmo período, para o emprego na industrialização de produtos tributados. (Exame OAB/ MG — março/2002)

5) Assinale a opção correta:

- a) compete à União instituir o Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza, o Imposto sobre Transmissão “causa mortis” e doação de bens e direitos e o Imposto Territorial Rural, dentre outros.
- b) a alteração das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) não precisa se dar através de lei, desde que em lei anterior constem previamente definidos os limites da alteração.
- c) a União e os Estados poderão, em caráter residual, instituir impostos não previstos na Constituição, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais já discriminados no Texto Constitucional.
- d) o Imposto de Renda será informado pelos critérios da generalidade, na universalidade, da não cumulatividade e da progressividade. (Exame OAB/MG — agosto/2001)

6) Da extrafiscalidade reconhecida pela CF a determinados impostos, como o de importação e exportação, decorrem quanto aos mesmos as seguintes consequências, exceto:

- a) a possibilidade de cobrança dos impostos no mesmo exercício financeiro em que for instituído ou majorado.
- b) a possibilidade de ser(em) majorada(s) a(s) alíquota(s) do imposto por meio de decreto do chefe do Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.
- c) a possibilidade de ser(em) diminuída(s) a(s) alíquota(s) do imposto por meio de decreto do chefe do Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.
- d) a possibilidade de cobrança do imposto antes da ocorrência do fato gerador. (Exame OAB/ES — abril/2003)

7) O Imposto de Renda, consoante determina a Constituição da República Federativa do Brasil, só poderá ser majorado por:

- a) emenda constitucional.
- b) lei.
- c) convênio.
- d) decreto legislativo. (Exame OAB/RJ — dezembro/2001)

8) É incorreto afirmar que compete à União instituir impostos sobre:

- a) importação de produtos estrangeiros.
- b) propriedade de veículos automotores.
- c) renda e proventos de qualquer natureza.
- d) produtos industrializados. (Exame OAB/RJ — dezembro/2002)

9) É equiparado ao contribuinte do Imposto de Importação:

- a) aquele que recebe a mercadoria sob o regime especial de admissão temporária, ou seja, a que deve retornar ao exterior sem qualquer modificação que altere a sua individualidade.
- b) o viajante que traz em sua bagagem bens desclassificados como tal.
- c) o industrial que transforma matéria-prima estrangeira em produto acabado.
- d) aquele que recebe mercadoria sob o regime especial de *drawback*, ou seja, a que retorna ao exterior após sofrer alteração que modifique a sua individualidade. (Exame 121 — OAB/SP)

10) Determinada indústria consome parte dos produtos por ela industrializados. Neste caso, há incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados?

- a) não, pois o seu fato gerador é a saída dos produtos industrializados do estabelecimento industrial.
- b) não, pois não houve alienação dos produtos industrializados a terceiros.
- c) sim, pois ocorreu o consumo dos produtos industrializados.
- d) sim, porque houve circulação econômica dos produtos industrializados. (Exame 110 — OAB/SP)

11) O imposto sobre a renda:

- a) tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, bem como os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.
- b) pode ter as atuais alíquotas substituídas por uma alíquota única, mediante alteração por lei ordinária, que assegure a arrecadação do mesmo montante propiciado pela legislação vigente.
- c) juntamente com o imposto territorial rural, constitui os dois únicos impostos federais, disciplinados por lei ordinária, que se submetem ao princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, *b*, da CF.
- d) imposto recebido na fonte pelo IPREM, autarquia municipal, em razão de rendimentos pagos, a qualquer título, fica pertencendo àquela autarquia municipal. (Exame 111 — OAB/SP)

12) Determinada pessoa jurídica aliena bem imóvel pertencente a seu ativo fixo, por um preço substancialmente menor do que o seu valor de aquisição. Posteriormente, é autuada pelo Fisco porque não ofereceu a receita da venda desse bem à tributação pelo Imposto de Renda. A atitude do Fisco é:

- a) correta, pois o recebimento do preço significou um ingresso de caixa e o lucro tributável é a diferença entre as entradas e as saídas.
- b) correta, pois a venda de bem do ativo fixo consiste em receita operacional da empresa.
- c) errada, pois a venda de bem do ativo nunca é tributada pelo imposto de renda.
- d) errada, pois o lucro tributável deve refletir o acréscimo patrimonial da empresa. (Exame 115 — OAB/SP)

13) A imunidade relativa ao Imposto Territorial Rural abrange:

- a) todas as glebas, quando o proprietário só tem um imóvel.
- b) algumas glebas improdutivas.
- c) todas as glebas em que o proprietário trabalhe com a família.
- d) pequenas glebas que o proprietário explore só ou com sua família e não tenha outro imóvel. (Exame 114 — OAB/SP)

14) A empresa Alpha S.A., que se dedica à manufatura de artefatos de plástico, deseja passar a atender o mercado externo. Na análise do ônus tributário da nova vertente do negócio, os diretores da companhia indagam-no para saber se estão sujeitos ao recolhimento do IPI sobre essas vendas. Qual seu parecer? (Exame 114 — OAB/SP)

Gabarito: 1) d; 2) c; 3) d; 4) d; 5) b; 6) d; 7) b; 8) b; 9) b; 10) a; 11) c; 12) d; 13) d; 14) De acordo com o disposto no inciso III, do parágrafo 3º, do art. 153, da Constituição Federal não incide IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior. Trata-se de imunidade tributária.

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

18.1. OS RECURSOS E AS IMPUGNAÇÕES

O lançamento tributário é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142 do CTN).

Concordando com o lançamento, o contribuinte efetiva o pagamento. Caso discorde do auto de infração ou do lançamento notificado, observada a legislação do ente político competente para a exigência, o contribuinte poderá em primeiro lugar ofertar a reclamação (também denominada impugnação ou defesa) prevista no inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional e que é dirigida à autoridade de primeira instância ou às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, conforme o órgão que administra a receita (art. 25, I, do Decreto n. 70.235/72). Em regra, o prazo para a impugnação é de trinta dias, nos termos do art. 15 do Decreto n. 70.235/72, na redação da Lei n. 8.748/93.

O art. 24 da Lei n. 11.457/2007, que instituiu a denominada Super-Receita (Receita Federal do Brasil), estabelece: “É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”. Foi vetada a disposição pela qual, em caso de atraso, presumia-se resultado favorável ao contribuinte (art. 24, § 2º). Os arts. 25 a 32 da Lei reestruturaram os órgãos julgadores da administração tributária federal.

Em regra, as legislações específicas de cada ente político estabelecem que, ao julgar procedente o pleito do contribuinte (total ou parcialmente), a autoridade fiscal de primeira instância, de ofício, remeterá o expediente à autoridade superior (órgão singular ou colegiado) para reexame.

Caso a reclamação do contribuinte seja julgada improcedente pela autoridade de primeira instância, caberá o recurso voluntário ao órgão de

segunda instância, observado o prazo de 30 dias no âmbito federal (art. 33 do Decreto n. 70.235/72).

No âmbito federal, o recurso é dirigido para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF — (art. 25, II, do Decreto n. 70.235/72 na redação da Lei n. 11.941/2009). Há, ainda, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para a qual cabe recurso, em 15 dias, de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe foi dada por outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou pela própria Câmara Superior (art. 37, § 2º, II, do Decreto n. 70.235/72, na redação da Lei n. 11.941/2009).

Nos termos do art. 26-A do Decreto n. 70.235/72, “No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”, salvo se esta já tiver sido definitivamente reconhecida em decisão plenária definitiva do STF. “O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público” (Súmula 347 do STF). A decisão terá efeito para o caso concreto e não *erga omnes*.

Ao Ministro da Fazenda, em instância especial, compete julgar recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes, interpostos pelos Procuradores da Fazenda que atuam junto aos mesmos conselhos, bem como decidir sobre as propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes.

Em relação aos tributos estaduais de São Paulo, há o Tribunal de Impostos e Taxas (Dec. Estadual n. 7.184/35). Na esfera municipal de São Paulo a questão é disciplinada pela Lei n. 14.107/2005.

“É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo” (Súmula Vinculante 21 do STF).

A decisão unânime de última instância, se favorável ao contribuinte, impede que o Fisco recorra às vias judiciais e encerre a instância administrativa (esse posicionamento, bem sustentado por Misabel Derzi e Sacha Calmon, de Aliomar Baleeiro¹ já não é pacífico, conforme anotamos no item 5.5.1, alínea I). Caso a decisão de última instância seja desfavorável ao contribuinte, faculta-se a este rediscutir a questão pelas vias judiciais.

Por fim, não sendo unânime a decisão de segunda instância, a legislação específica poderá estabelecer o cabimento de recurso especial ou do recurso

de revisão, que poderá ser dirigido a um Conselho Superior de Recursos, ao Secretário da Fazenda ou ao Secretário das Finanças.

MODELO DE IMPUGNAÇÃO A AUTODE INFRAÇÃO E MULTA

Situação hipotética: A empresa MWE Ltda., ao conferir sua escrituração contábil, verificou que deixou de recolher a Contribuição ao PIS referente ao mês de competência de maio de 2003. Após a referida constatação, a empresa efetuou o recolhimento do tributo em 1º-7-2003, devidamente atualizado monetariamente e acrescido dos juros de mora. Para sua surpresa, recebeu um Auto de Infração e Imposição de Multa emitido pela Delegacia da Receita Federal em Campinas concernente à multa moratória pelo recolhimento do tributo fora do prazo previsto para o vencimento. Decorridos dez dias da intimação da lavratura do referido Auto de Infração e Imposição de Multa, a empresa procura seu escritório para saber se referida multa é devida e, caso contrário, para que você defenda seus interesses. Questão: Proponha a medida cabível para os interesses da empresa MWE Ltda.

ILMO. SR. DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO DE CAMPINAS-SP

Auto de Infração n.

MWE LTDA. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Sa., nos termos da Lei n. 9.784, de 29-1-1999, e do Decreto n. 70.235/72, apresentar a competente

IMPUGNAÇÃO

ao Auto de Infração e Imposição de Multa n., com base nas razões de fato e de direito a seguir expostas:

I — DOS FATOS

1. Através do presente auto de infração e imposição de multa pretende a Secretaria da Receita Federal a cobrança de multa moratória pelo recolhimento a destempo da Contribuição ao **PIS**, concernente ao mês de competência de maio de 2003.

Porém, conforme restará demonstrado, o presente ato administrativo de aplicação de penalidade não deve prosperar, tendo em vista o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

2. O artigo 138 do Código Tributário Nacional é expreso em determinar:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora,

ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

Destarte, a intenção do legislador tributário foi incentivar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, premiando aquele contribuinte que, antes de qualquer manifestação do sujeito ativo da obrigação tributária, denuncia a própria infração cometida e, por livre opção, recolhe o tributo em atraso; em contrapartida, estimulando tal atitude, o Fisco deixa de aplicar como penalidade a multa moratória e a de ofício.

A Impugnante, por livre e espontânea vontade e sem qualquer imposição ou procedimento de fiscalização, recolheu o valor devido, mesmo que a destempo, conforme reconhece a própria fiscalização.

Assim, a Impugnante jamais poderia aceitar qualquer aplicação de multa referente ao recolhimento realizado a destempo, haja vista a determinação expressa do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

A respeito da matéria em comento, Hugo de Brito Machado tem o seguinte entendimento:

“É certo que o atraso no pagamento já enseja a multa moratória. Consubstancia infração à norma que estabelece o prazo para o pagamento. Ocorre que a responsabilidade por essa infração é excluída pela denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN.

Assim, dúvida não pode haver de que o contribuinte, tendo feito a apuração do valor devido, e oferecido à autoridade administrativa a informação respectiva, se não paga no prazo legal mas não sofre a cobrança correspondente, tem direito de fazer a denúncia espontânea, invocando o art. 138 do CTN, e ter excluída a sua responsabilidade pela infração — o atraso — livrando-se da multa moratória” (grifado) (Revista Dialética de Direito Tributário, n. 61, p. 83/84).

Já Luciano Amaro, em sua obra Direito Tributário Brasileiro, 1ª edição, Editora Saraiva, p. 423, externa o seguinte pensamento:

“Como já se viu, o objetivo fundamental das sanções tributárias é, através da intimidação do potencial infrator, evitar condutas que levam ao não pagamento do tributo ou que dificultem a ação fiscalizadora (que, por seu turno, visa também a obter o correto pagamento do tributo).

Ora, dentro dessa perspectiva, é desejável que o eventual infrator, espontaneamente ‘venha para o bom caminho’. Esse comportamento é estimulado pelo art. 138 do Código, ao excluir a responsabilidade por infrações que sejam objeto da denúncia espontânea” (grifado).

Portanto, resta cristalino que, no caso concreto, é incabível a aplicação de multa moratória, muito menos multa de ofício, uma vez que totalmente contrária ao disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

3. Isto posto, espera a Impugnante o conhecimento e total provimento da presente impugnação, para que a ação fiscal seja considerada totalmente improcedente, cancelando-se, assim, o presente auto de infração.

Termos em que,

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

MODELO DE IMPUGNAÇÃO A AUTODE INFRAÇÃO E MULTA

Situação hipotética: A empresa MWE Ltda., ao conferir a sua escrituração contábil, verificou que deixou de recolher ICMS referente ao mês de competência de maio de 2003. Após a referida constatação a empresa efetuou o recolhimento do tributo em 1º-7-2003, devidamente atualizado monetariamente e acrescido dos juros de mora. Para sua surpresa, recebeu um Auto de Infração e Imposição de Multa emitido pelo Posto Fiscal em Campinas, concernente à multa moratória pelo recolhimento do tributo fora do prazo previsto para seu vencimento. Decorridos dez dias da intimação da lavratura do referido Auto de Infração e Imposição de Multa, a empresa procura seu escritório para saber se a referida multa é devida e, caso contrário, para que você defenda seus interesses. Questão: Proponha a medida cabível para os interesses da empresa MWE Ltda.

ILMO. SR. CHEFE DO POSTO FISCAL EM CAMPINAS-SP

Auto de Infração e Imposição de Multa n.

MWE LTDA. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Sa., nos termos da Lei Estadual n. 13.457/2009, apresentar a competente

IMPUGNAÇÃO

ao Auto de Infração e Imposição de Multa n., com base nas razões de fato e de direito a seguir expostas:

I — DOS FATOS

1. Através do presente auto de infração e imposição de multa pretende o Ilustre Auditor Fiscal de Rendas a cobrança de multa moratória pelo recolhimento a destempo do **ICMS**, concernente ao mês de competência de maio de 2003.

Porém, conforme restará demonstrado, o presente ato administrativo de aplicação de

penalidade não deve prosperar, tendo em vista o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

2. O artigo 138 do Código Tributário Nacional é expresso em determinar:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

Destarte, a intenção do legislador tributário foi incentivar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, premiando aquele contribuinte que, antes de qualquer manifestação do sujeito ativo da obrigação tributária, denuncia a própria infração cometida e, por livre opção, recolhe o tributo em atraso; em contrapartida, estimulando tal atitude, o Fisco deixa de aplicar como penalidade a multa moratória e a de ofício.

A Impugnante, por livre e espontânea vontade e sem qualquer imposição ou procedimento de fiscalização, recolheu o valor devido, mesmo que a destempo, conforme reconhece a própria fiscalização.

Assim, a Impugnante jamais poderia aceitar qualquer aplicação de multa referente ao recolhimento realizado a destempo, haja vista a determinação expressa do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

A respeito da matéria em comento, Hugo de Brito Machado tem o seguinte entendimento:

“É certo que o atraso no pagamento já enseja a multa moratória. Consubstancia infração à norma que estabelece o prazo para o pagamento. Ocorre que a responsabilidade por essa infração é excluída pela denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN.

Assim, dúvida não pode haver de que o contribuinte, tendo feito a apuração do valor devido, e oferecido à autoridade administrativa a informação respectiva, se não paga no prazo legal mas não sofre a cobrança correspondente, tem direito de fazer a denúncia espontânea, invocando o art. 138 do CTN, e ter excluída a sua responsabilidade pela infração — o atraso — livrando-se da multa moratória” (grifado) (Revista Dialética de Direito Tributário, n. 61, p. 83/84).

Já Luciano Amaro, em sua obra Direito Tributário Brasileiro, 1ª edição, Editora Saraiva, p. 423, externa o seguinte pensamento:

“Como já se viu, o objetivo fundamental das sanções tributárias é, através da intimidação do potencial infrator, evitar condutas que levam ao não pagamento do tributo ou que dificultem a ação fiscalizadora (que, por seu turno, visa também a obter o correto pagamento do tributo).

Ora, dentro dessa perspectiva, é desejável que o eventual infrator, espontaneamente ‘venha para o bom caminho’. Esse comportamento é estimulado pelo art. 138 do Código, ao excluir a responsabilidade por infrações que sejam objeto da denúncia espontânea” (grifado).

Portanto, resta cristalino que, no caso concreto, é incabível a aplicação de multa

moratória, muito menos multa de ofício, uma vez que totalmente contrária ao disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

3. Isto posto, espera a Impugnante o conhecimento e total provimento da presente impugnação, para que a ação fiscal seja considerada totalmente improcedente, cancelando-se, assim, o presente auto de infração.

Termos em que,

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

18.2. AS CONSULTAS

O § 2º do art. 161 do Código Tributário Nacional prevê que a consulta formulada pelo contribuinte, dentro do prazo legal para o pagamento do crédito, enquanto pendente de resposta, evita a cobrança de juros moratórios, a imposição de penalidades ou a aplicação de medidas de garantia (v. art. 13, § 3º, da LC paulista n. 939/2003, que instituiu o Código de Direitos, obrigações e garantias do contribuinte do Estado de São Paulo).

Os órgãos da própria Administração Pública e as entidades econômicas e profissionais também possuem legitimidade para efetuar consultas.

A consulta à Administração tributária, em regra, pode ter por base fato concreto ou hipotético. Seu objetivo é dar ao consulente esclarecimentos quanto à interpretação da legislação tributária, podendo o pleito ser rejeitado de plano (consulta declarada ineficaz) se constatada abusividade ou má-fé.

A resposta favorável ao contribuinte vincula o Fisco. A resposta contrária normalmente admite recurso e não impede o questionamento judicial da matéria, desde que haja um caso concreto. Nenhuma medida pode ser tomada contra o contribuinte até trinta dias após a solução dada à consulta.

Embora afaste a incidência dos juros e da multa, a consulta não afasta a atualização monetária do eventual débito existente.

No âmbito federal, a matéria também está disciplinada pelos arts. 48 a 50 da Lei n. 9.430/96 e pelas Instruções Normativas n. 2, 49 e 83, de 1997, não sendo admitido recurso nem pedido de reconsideração da solução de consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

Quanto à extensão da resposta para outros, além do consulente, há controvérsia. Entendo que se mais de um contribuinte estiver exatamente na mesma situação e agir de acordo com a resposta, não poderá sofrer punições. A resposta à consulta explicita o entendimento do Fisco sobre a matéria.

¹[*Direito tributário brasileiro*, 11. ed., p. 858-9.](#)

19

OS RECURSOS NO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

19.1. APELAÇÃO

Conforme anotamos no item 1.5.1, os recursos contra as decisões proferidas em primeira instância são processados e apreciados pelos Tribunais Regionais Federais e pelos Tribunais Estaduais. A exceção são os embargos infringentes previstos no art. 34 da LEF (para sentenças proferidas em execuções ou embargos de até 50 OTNs), recurso que é dirigido ao próprio juiz sentenciante, no prazo de dez dias (a Fazenda Pública tem prazo em dobro para recorrer, exceto nos Juizados Federais), e por ele julgado.

Os recursos contra as decisões proferidas em segunda instância são processados pelo Superior Tribunal de Justiça e/ou pelo Supremo Tribunal Federal, observadas as regras dos arts. 541 a 546 do Código de Processo Civil.

Não cabe recurso especial em caso de embargos infringentes (os *embarginhos* da Lei n. 6.830/80), pois a decisão não é prolatada por Tribunal (art. 105, III, *a*, da CF).

Contudo, de acordo com a Súmula 640 do STF: “É cabível recurso extraordinário contra decisão proferida por juiz de primeiro grau nas causas de alçada, ou por turma recursal de juizado especial cível e criminal”.

A apelação é interposta contra sentença terminativa do feito, com ou sem exame do mérito, e tem como fundamento os arts. 513 e s. do Código de Processo Civil. O prazo de interposição é de quinze dias contados da intimação da decisão.

O recurso de apelação é endereçado ao juízo *a quo*, e as razões do recurso ao juízo *ad quem*. O recurso de apelação deve ser instruído com as custas de preparo, quando exigido. Os recursos de apelação apresentados contra sentenças proferidas em embargos à execução fiscal não estão sujeitos ao preparo, tanto no âmbito estadual quanto no federal.

Nos termos do art. 514 do Código de Processo Civil, o recurso de apelação

conterá os nomes e a qualificação das partes, os fundamentos de fato e de direito e o pedido de nova decisão.

MODELO DE APELAÇÃO

Situação hipotética: (Exame 115 — OAB/SP) A empresa ABC Ltda. ajuizou ação de rito ordinário contra o Instituto Nacional do Seguro Social — INSS, visando ao reconhecimento da ilegitimidade da cobrança da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração de autônomos e administradores, instituída pela Lei n. 8.212/91, que recolheu durante o exercício de 1996. O objeto da ação consiste ainda na repetição dos valores indevidamente recolhidos naquele período. Analisando a questão, o Juiz da 1ª Vara Federal de São Bernardo do Campo-SP, embora tenha reconhecido a inconstitucionalidade da exação, negou o direito à repetição do indébito sob o fundamento de que a Autora deixou de comprovar que não repassou para o preço de seus produtos o custo da contribuição previdenciária recolhida indevidamente, como seria de rigor nos termos do art. 89, parágrafo único, da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 9.035/95, que lhe impõe semelhante mister. Questão: Como advogado da Autora, acione o instrumento processual conveniente à tutela dos interesses de seu constituinte. Tenha, para tanto, que o ato judicial foi publicado na imprensa oficial há 7 dias.

EXMO. SR. DR. JUIZ FEDERAL DA 1ª VARA DA SEÇÃO JUDICIÁRIA DE SÃO BERNARDO DO CAMPO — SP

Processo n.

Ação Ordinária

ABC LTDA., já devidamente qualificada nos autos do processo em referência, que promove contra o INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL — INSS, em trâmite perante essa D. Vara, por seu advogado e bastante procurador, vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., não se conformando com a r. sentença de fls. e com fundamento nos artigos 513 e seguintes do Código de Processo Civil, apresentar o competente recurso de

APELAÇÃO

endereçado ao **E. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO**, requerendo sua juntada aos autos a fim de que produzam seus efeitos de direito.

Requer, ainda, a juntada aos autos da anexa guia comprobatória do recolhimento das custas de preparo.

Termos em que,

pede deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

RAZÕES DE APELAÇÃO

Pela Apelante: **ABC LTDA.**

Egrégio Tribunal,

Eminentes Julgadores.

1. Trata-se o presente processo de Ação Ordinária ajuizada contra o INSS objetivando o reconhecimento da inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração paga aos autônomos contratados e administradores recolhida no exercício de 1996, cumulada com pedido de restituição dos valores recolhidos indevidamente.

Após a análise do referido pedido, houve por bem o MM. Juízo a quo reconhecer a inconstitucionalidade da aludida Contribuição, porém julgou improcedente o pedido de restituição, por entender que a Apelante não comprovou que não repassou para o preço de seus produtos o custo da aludida contribuição, conforme determina o artigo 89 da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 9.032/95.

Porém, apesar das razões utilizadas pelo MM. Juiz a quo, não poderia a Apelante aceitá-las sem insurgir-se contra elas.

2. A fundamentação adotada pelo Magistrado de primeiro grau deu-se no sentido da ausência de comprovação do não repasse para o preço de seus produtos do encargo tributário concernente às aludidas contribuições; somente com tal comprovação é que estaria configurado o direito da Apelante à restituição dos valores recolhidos no exercício de 1996.

Ora, Excelências, se tal entendimento tivesse embasamento, é certo que poucos tributos seriam passíveis de restituição, visto que na maioria há transferência do encargo financeiro, sendo este impossível de ser calculado.

Então, resta definir quais os tributos que, por sua natureza, podem ser transferidos ao custo do bem ou serviço oferecido à sociedade, bem como se há em nosso ordenamento jurídico critérios para referida transferência.

HUGO DE BRITO MACHADO, em parecer contido no Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 8, manifesta o seguinte entendimento:

“... Na verdade, a transferência a que se reporta o art. 166 do CTN há de ser somente aquela autorizada pela norma jurídica. Respondemos, pois, à segunda questão afirmando que há critério jurídico para identificar os tributos que comportam, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro. Esse critério é encontrado na análise do fato gerador do tributo. Ter-se-á que o tributo comporta transferência do respectivo encargo financeiro, se dessa análise se verificar que: a) o fato gerador do tributo envolve duas ou mais pessoas determinadas; e b) a norma autoriza expressamente que o contribuinte, por ela indicado, transfira para outra das pessoas envolvidas o encargo financeiro respectivo.

Não se pode desconhecer a relevância jurídica da distinção entre a repercussão que se opera em face de autorização legal, daquela outra na qual se verifica a

repercussão simplesmente como decorrência de circunstâncias econômicas. Para evidenciar a relevância jurídica dessa distinção basta o fato de que o preço do produto, fixado em um contrato de compra e venda, pode ser acrescido do tributo se a repercussão for autorizada por lei. O comprador não poderá recusar o acréscimo. Se, todavia, a repercussão não estiver autorizada por lei, o comprador não estará obrigado ao acréscimo" (grifado) (Ed. Resenha Tributária, 1983, p. 246).

Já o ilustre advogado e renomado tributarista paulista RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA refere-se ao tema da seguinte forma:

"Duas grandes imperfeições decorrem da redação dada a esse parágrafo pela Lei n. 9.032: ele se afasta do art. 166 do CTN, e ele acaba por impedir a restituição ou a compensação em todo e qualquer caso de recolhimento indevido de contribuições devidas pelas empresas e arrecadadas pelo INSS.

Com efeito, o art. 166 do CTN trata da restituição dos tributos cuja natureza comporte a transferência do respectivo encargo financeiro a terceiros, ao passo que o parágrafo 1º do art. 89 refere-se a contribuições que, por sua natureza, tenham sido transferidas ao custo de bens ou serviços.

Ora, segundo o art. 166, a legitimidade para repetir uma contribuição que a pessoa jurídica paga com seus próprios recursos financeiros é dela própria, o que já não ocorre com as contribuições descontadas de seus empregados, porque a natureza destas faz com que o respectivo ônus financeiro seja do empregado.

Todavia, pela redação do parágrafo 1º do art. 89, a pessoa jurídica estaria inibida não só de compensar, mas até de pedir a restituição de quaisquer contribuições arrecadadas pelo INSS, sejam as pagas com recursos próprios, sejam as descontadas de empregados, porque todas elas necessariamente vão para o custo dos bens ou serviços, as primeiras diretamente, e as segundas indiretamente por integrarem os custos com os salários das quais elas são descontadas.

Talvez, numa interpretação meramente literal, pudessem escapar à restrição as contribuições comprovadamente não imputadas aos custos, mas sim, debitadas a despesas gerais. Contudo, tal distinção levaria a outra imperfeição, de distinguir contribuições rigorosamente idênticas apenas pelo fato, refletido contabilmente, de que transitam ou não pelos custos, quando, de qualquer forma, todas elas interferem na formação dos preços dos bens ou serviços.

Na verdade, o que o parágrafo 1º aparenta querer alcançar são as contribuições cujos valores sejam transferidos para os preços dos bens ou serviços oferecidos à sociedade, sob o falso pressuposto de que a sociedade é que teria suportado o ônus financeiro dessas contribuições.

O grave na disposição legal é a consequência que gera: nenhuma contribuição para a seguridade social arrecadada pelo INSS pode ser objeto de restituição ou de compensação, porque todas elas integram os custos suportados pela sociedade, já que nenhuma empresa suporta ela própria os seus encargos tributários, assim como todos os demais custos e despesas em que incorre, sem repassá-los para seus preços.

Realmente, se não integrar todas as suas despesas e todos os seus custos na formação dos preços das utilidades que fornece, para serem pagos pelos adquirentes dessas utilidades, a pessoa jurídica necessariamente terá que debitá-los ao seu próprio capital, não havendo outra via para suportar esses encargos.

Entretanto, se assim fizer, a empresa acabará por esgotar seu capital, indo à falência

ou exigindo a contínua e interminável reposição do capital por seus sócios, os quais então irão até a insolvência, tudo isto contrariando a vocação natural da empresa para o lucro, que é sua razão social de existir, ademais baseada na garantia constitucional do desenvolvimento da livre iniciativa. Tanto é assim que a única forma de evitar a consequência do estado falimentar seria parar a atividade empresarial.

.....
É de toda evidência, portanto, a inadequabilidade lógica do parágrafo 1º do art. 89 da Lei n. 8.212, redigido pela Lei n. 9.032, além de sua absoluta invalidade jurídica, não somente por contrariar o que dispõe o art. 166 do CTN, mas especialmente por contrariar também o art. 165, já que impõe obstáculo a toda e qualquer restituição” (grifado) (Contribuições Sociais — Questões Práticas, Editora Dialética, 1995, p. 69/71).

Inegável concluir, pois, que o fenômeno da repercussão somente se aplica aos tributos que, **POR SUA NATUREZA**, adotem essa sistemática, casos do **ICMS** e do **IPI**.

Dúvidas não há, portanto, de que a Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração paga aos autônomos e aos administradores não é uma contribuição cujo encargo possa ser repassado a terceiros, uma vez que não se trata de tributo incidente sobre operações, nas quais há a necessidade de dois sujeitos envolvidos no mesmo fato impositivo do aludido tributo.

Esse entendimento se torna cristalino nas lições do Mestre **MARCO AURÉLIO GRECO**, que assim nos ensina:

“Comportam transferência:

1.1 — tributos cujo fato gerador envolva uma dualidade de sujeitos; ou seja, o fato gerador é uma operação, e

1.2 — cujo contribuinte é pessoa que impulsiona o ciclo econômico, podendo transferir o encargo para outro partícipe do mesmo fato gerador.

2. Se a Constituição Federal, ao discriminar as competências tributárias, atribui a uma pessoa política a aptidão para tributar evento que não envolva uma dualidade de sujeitos determinados que figurem nos polos de uma relação jurídica certa, da análise do próprio Texto Maior pode-se concluir a impossibilidade jurídica da transferência do encargo.

.....
Se a Constituição contempla uma ‘operação’, caberá então analisar o CTN e a legislação ordinária para, identificando o contribuinte assim qualificado pelo ordenamento, concluir se o tributo pode ou não comportar transferência do encargo.

3. Não comportam transferência:

3.1 — os tributos cujo fato gerador não é uma operação, vale dizer, não engloba uma dualidade de sujeitos; ou

3.2 — aqueles que, apesar de terem por fato gerador uma operação envolvendo uma dualidade de sujeitos, indicam como contribuinte de direito pessoa que seja a última da sequência de operações sujeitas ao tributo. Neste caso quem suportou o encargo não terá para quem transferi-lo, pois não participará de outro fato gerador do mesmo tributo, desta vez na posição de impulsionador da etapa seguinte do mesmo ciclo econômico indicado pela Constituição para fins de incidência tributária” (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 8, Ed. Resenha Tributária, p. 286/287).

Resta claro, então, que a disposição constante no artigo 89 da Lei n. 8.212/91 acaba por violar expressamente o disposto nos artigos 165 e 166 do Código Tributário Nacional, uma vez que as Contribuições Previdenciárias, por sua própria natureza, não comportam a transferência do encargo, portanto o legislador ordinário está a inviabilizar toda e qualquer restituição do montante pago indevidamente sem qualquer critério jurídico.

E mais, o entendimento acima exposto nos leva a concluir que a disposição constante no artigo 89 da Lei n. 8.212/91 afronta o Texto Constitucional, pois impedir toda e qualquer restituição de valores pagos indevidamente a título de Contribuição Social incidente sobre a remuneração paga aos autônomos e administradores, por intermédio de uma exigência que não encontra amparo em nosso ordenamento jurídico, é violar o princípio da segurança jurídica, o qual impede o enriquecimento ilícito por parte da Administração Pública, bem como o princípio da probidade administrativa, a qual requer uma Administração honesta e sujeita à legalidade.

3. O entendimento doutrinário acima exposto vem sendo acolhido pelo Poder Judiciário, como demonstram os julgados abaixo:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE AUTÔNOMOS E EMPRESÁRIOS (ART. 3º, I, DA LEI N. 7.787/89). INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. POSSIBILIDADE. RECURSO NÃO CONHECIDO.

I — As Contribuições Sociais incidentes sobre a remuneração de autônomos e administradores foram declaradas inconstitucionais pelo STF (RE n. 166.772-9/RS, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJU de 20/05/94; e ADIN n. 1.102-2/DF Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, DJU de 17/11/95, respectivamente).

II — O tributo em comento, por sua natureza, não comporta transferência do encargo financeiro. Cabível, portanto, a restituição dos valores indevidamente pagos, sem os limites do art. 166 do CTN e da Súmula n. 564/STF.

III — A prescrição do direito de pleitear a restituição, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, se dá após expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, a partir da homologação tácita.

IV — Recurso não conhecido” (STJ, 2ª Turma, REsp n. 121.135, Rel. Min. Adhemar Maciel, DJU de 27.04.98) (grifado).

“CONSTITUCIONAL. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. LEI 7.787, DE 1989. LEI 8.212, DE 1991. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. LEI N. 8.383, DE 1991.

.....
III — A exigência do INSS de que o contribuinte deve, para ter direito à compensação, comprovar que não transferiu a contribuição ao custo do bem ou dos serviços ofertados, é absurda. Não se trata de encargo que, por sua natureza, possa ser transferido a terceiro. O empregador é contribuinte, no caso, de fato e de direito” (grifado) (TRF 1ª Região, 3ª Turma, AC n. 1997.01.00.005567-8/MA, Rel. Juiz Tourinho Neto, DJU de 15.08.97).

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES (ART. 3º, I, DA LEI N. 7.787/89). INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. RECURSO NÃO CONHECIDO.

.....

II — O tributo em tela, por sua natureza, não comporta transferência do encargo financeiro. Cabível, dessa forma, a restituição dos valores pagos indevidamente sem os limites do art. 166 do CTN e da Súmula n. 546/STF. Precedente: Resp n. 96.874/RS, Rel. Min. José Delgado, DJU de 25/11/97” (STJ, 2ª Turma, REsp n. 111.469, Rel. Min. Adhemar Maciel, DJU de 14.04.97).

Por todo o exposto, espera a Apelante seja o presente recurso conhecido e provido a fim de reformar a decisão recorrida, reconhecendo-se o direito da Apelante à restituição dos valores recolhidos indevidamente, tal como pedido na inicial, medida essa da mais certa

JUSTIÇA!

Data

Assinatura do Advogado

19.2. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Os embargos de declaração são opostos contra sentenças terminativas do feito ou contra acórdãos, desde que haja obscuridade, contradição ou tenha sido omitido ponto sobre o qual deveria ter-se manifestado o juiz ou Tribunal. Os embargos de declaração têm como fundamento os arts. 535 e s. do Código de Processo Civil.

O prazo para a apresentação dos embargos é de cinco dias contados da data da intimação da decisão; são endereçados ao juiz de primeira instância ou ao relator.

19.3. AGRAVO

O agravo é o recurso cabível contra decisões interlocutórias. Divide-se em duas modalidades: *retidos nos autos* e *de instrumento*. O agravo retido é apresentado ao juízo *a quo*, e somente será apreciado se a parte requerer seu conhecimento, preliminarmente, quando da apreciação do recurso de apelação. O agravo de instrumento é apresentado diretamente no Tribunal competente para a apreciação da matéria e é cabível quando se tratar de decisão suscetível de causar à parte lesão grave e de difícil reparação, bem como nos casos de inadmissão da apelação e nos relativos aos efeitos em que a apelação é recebida.

O recurso do agravo deve ser interposto no prazo de dez dias contados da intimação da decisão, e tem como fundamento os arts. 522 e s. do Código de

Processo Civil, na redação da Lei n. 11.187/2005. O agravo de instrumento deve ser instruído com cópia da decisão agravada, da certidão de sua intimação e das procurações outorgadas pelas partes, nos termos do art. 525 do Código de Processo Civil.

Após a interposição do agravo de instrumento o agravante tem o prazo de três dias para apresentar, nos autos principais, cópia do agravo interposto. O descumprimento da regra, desde que arguido e provado pelo agravado, importa inadmissibilidade do agravo.

O relator do agravo de instrumento poderá atribuir efeito suspensivo ao recurso ou deferir total ou parcialmente a antecipação dos efeitos da tutela recursal, desde que relevante a fundamentação e que haja receio de dano irreparável ou de difícil reparação.

MODELO DE AGRAVO DE INSTRUMENTO

Situação hipotética: A empresa RLBO LTDA. impetrou Mandado de Segurança Preventivo objetivando o reconhecimento de seu direito líquido e certo de não ser compelida ao recolhimento da COFINS, na sistemática imposta pela Lei n. 9.718/98, a qual alargou a base de cálculo da aludida contribuição sem fundamento de validade no Texto Constitucional. A Impetrante, em vez de requerer a concessão de medida liminar, optou por efetuar o depósito judicial dos valores em discussão a fim de suspender a exigibilidade dos referidos créditos, bem como se resguardar da evolução dos juros de mora. Porém, para sua surpresa o Juiz Federal da 4ª Vara em Campinas houve por bem indeferir o pedido da Impetrante, sustentando a impossibilidade de efetuar depósito judicial em sede de mandado de segurança. A aludida decisão foi publicada na imprensa oficial há cinco dias. Questão: Como advogado da Impetrante, acione o instrumento processual cabível para a reforma da referida decisão.

**EXMO. SR. DR. DESEMBARGADOR FEDERAL PRESIDENTE DO EGRÉGIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO**

RLBO LTDA. (qualificação), por seu advogado e bastante procurador (docs. 01 e 02), vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento nos artigos 524 e seguintes do Código de Processo Civil, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei n. 9.139, de 30-11-1995, interpor o presente

AGRAVO DE INSTRUMENTO

em face do r. despacho de fls., proferido nos autos do Mandado de Segurança n., em trâmite perante a 4ª Vara Federal em Campinas, o que faz na forma das anexas razões, requerendo sua juntada aos autos para os fins de direito.

Termos em que,

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

RAZÕES DE AGRAVO DE INSTRUMENTO

Pela Agravante: **RLBO LTDA.**

Egrégio Tribunal,

Ilustres Julgadores,

1. A Agravante interpõe o presente recurso em face do r. despacho de fls., proferido nos autos do Mandado de Segurança n., impetrado contra ato do Sr. Delegado da Receita Federal em Campinas (doc. 03), que poderá ser encontrado na (endereço), sem Procurador nos autos, processo este que tramita perante a 4ª Vara Federal em Campinas.

Referido despacho (doc. 04), cuja intimação deu-se em (doc. 05), indeferiu o pedido formulado pela Agravante na inicial do Mandado de Segurança concernente à autorização para a realização dos depósitos judiciais dos valores concernentes à **COFINS**, em decorrência das alterações introduzidas pela Lei n. 9.718/98.

2. Como se vê pela inicial de fls., por intermédio do referido Mandado de Segurança pretende a Agravante o reconhecimento do seu direito líquido e certo de não ser compelida ao recolhimento da **COFINS**, na sistemática instituída pela Lei n. 9.718/98, em face de sua flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade.

Requeru, ainda, a Impetrante, conforme lhe faculta o inciso II do artigo 151 do Código Tributário Nacional, a autorização para a realização de depósito judicial do valor em discussão, a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

O ilustre Juiz de primeira instância, ao apreciar as razões que lhe foram submetidas pela Agravante, houve por bem indeferir o pedido de realização dos depósitos judiciais, por entender incabível o aludido depósito em sede de mandado de segurança.

Portanto, é justamente contra o indeferimento acima mencionado, ou seja, acerca do depósito judicial, que se insurge a Agravante por intermédio do presente recurso, pois a decisão questionária é capaz de causar lesão grave e de difícil reparação.

3. O artigo 151 do Código Tributário Nacional estabelece expressamente:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I — moratória;

II — o depósito do seu montante integral;

III — as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV — a concessão de medida liminar em mandado de segurança”.

Da simples leitura do dispositivo acima transcrito se constata que não há nenhum outro requisito imposto ao contribuinte para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário a não ser os previstos no aludido dispositivo legal.

O depósito judicial é faculdade outorgada ao contribuinte para que este possa suspender a exigibilidade do crédito tributário, evitando, assim, os encargos da mora e possibilitando a discussão judicial do débito tributário em questão.

E mais, o depósito judicial, em nosso ordenamento jurídico positivo, tem duas finalidades: a primeira é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e a segunda é evitar a evolução dos juros de mora e impedir a aplicação de multas moratórias ou regulamentares caso a decisão final a ser proferida no processo resulte favorável às pretensões fazendárias.

O entendimento supramencionado vem exposto de forma primorosa pelo mestre HUGO DE BRITO MACHADO, que assim leciona:

“Ocorre que em relação aos tributos cujo lançamento se faz por homologação, o depósito antecede ao lançamento e, assim, seria equívoco afirmar-se que o seu efeito é o de suspender a exigibilidade. Sem lançamento, ainda não existe crédito tributário, e portanto, ainda não há exigibilidade a ser suspensa. Há, todavia, o dever de antecipar o pagamento, cujo descumprimento coloca o contribuinte em mora. Nestes casos, portanto, o efeito do depósito não é propriamente a suspensão da exigibilidade, mas impedir a inadimplência.

Feitos os depósitos nos prazos para o pagamento do tributo que o contribuinte pretende discutir, não há mora. Não há, portanto, razão jurídica para sanções contra o contribuinte.

Consequência prática do depósito, assim, é a exclusão de qualquer sanção contra o depositante.

Feito o depósito, o dever de pagar correção monetária, e juros, é transferido para o depositário” (Temas de Direito Tributário II, Ed. Revista dos Tribunais, 1994, p. 70-71).

Por outro lado, no tocante à existência de depósitos judiciais em mandado de segurança, o ilustre jurista assim se manifesta:

“Há quem entenda incabível o depósito, se o procedimento no que se discute a exigência do tributo é um mandado de segurança. A providência seria incompatível com o rito especial do writ.

Inexiste, todavia, qualquer incompatibilidade, posto que, no âmbito do mandado de segurança, nada há de decidir a respeito do depósito. Feita a comunicação de sua existência à Fazenda Pública, o normal é que esta se abstenha de promover a cobrança respectiva. Se, entretanto, ingressar com a execução fiscal, é no âmbito desta que o juiz decidirá se existe razão para admitir a execução, ou se, pelo contrário, o depósito satisfaz as condições legais para suspender a exigibilidade do crédito” (op. cit., p. 67).

Apesar de a Agravante entender que nem sequer havia a necessidade de requerer-se o depósito judicial, formulou referido pedido em decorrência do entendimento de alguns Juízes no sentido da necessidade de expressa autorização para a realização de depósito em sede de mandado de segurança, conforme comprova o próprio entendimento do MM. Juiz “a quo”, para quem incabível o depósito em sede de mandado de segurança.

Porém, entende a Agravante que aludido entendimento não encontra amparo em nosso ordenamento jurídico, tendo em vista tratar-se de situações totalmente opostas, uma vez que o depósito judicial é direito de qualquer cidadão.

4. No mesmo sentido vem sendo o entendimento de nossos Tribunais, conforme comprovam as decisões abaixo transcritas:

“Tributário. 1. Depósito (CTN, art. 151, II). O depósito previsto no artigo 151, II, do Código Tributário Nacional é um direito do contribuinte, só depende de sua vontade e meios; o juiz nem pode ordenar o depósito, nem pode indeferi-lo. 2. Medida Liminar (CTN, art. 151, IV). A medida liminar de que trata o artigo 151, IV, do Código Tributário Nacional também é um direito do contribuinte, desde que reunidos os respectivos pressupostos (o fumus boni iuris e o periculum in mora); se o juiz deixar de reconhecê-los, deve indeferir a medida liminar, mas pode sugerir que essa tutela cautelar seja substituída pelo depósito dos tributos controvertidos, praxe judicial que visa a atender o interesse de ambas as partes e que não é ofensiva ao direito. Recurso Especial conhecido e provido” (Resp n. 70.822/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, DJU de 02.12.96).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO PARA A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTINUAÇÃO NOS AUTOS DE MANDADO DE SEGURANÇA APÓS A CASSAÇÃO DE LIMINAR. POSSIBILIDADE. EXTRAÇÃO DE CARTA DE SENTENÇA. INADEQUAÇÃO. AGRAVO PARCIALMENTE PROVIDO.

1 — A concessão da liminar em mandado de segurança (Código Tributário Nacional, artigo 151, inciso IV) não se vincula ao depósito integral das quantias controvertidas, que é faculdade do contribuinte e se efetiva independentemente de autorização judicial. Precedentes no Superior Tribunal de Justiça.

2 —.....

3 —.....

4 — Agravado parcialmente provido” (grifado) (Agravado de Instrumento n. 97.03.053413-9 — TRF 3ª Região — Relator Juiz Casem Mazloun — DJU 01.02.00).

“LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA — INCONSTITUCIONALIDADE — CONCESSÃO — FUMUS BONI IURIS E PERICULUM IN MORA — DEPÓSITO DOS VALORES DISCUTIDOS.

Em juízo de cognição sumária, não deve ser afastada a aplicação de norma por vício de inconstitucionalidade, a não ser que o vício seja evidente e inequívoco.

A liminar só tem cabimento quando presentes simultaneamente os requisitos do fumus boni iuris e do periculum in mora.

O depósito judicial dos valores questionados atende equitativamente os interesses de ambos os litigantes: os do contribuinte, porque sendo vitorioso não precisará submeter-se ao regime dos precatórios para levantar o que lhe é devido; os da Fazenda porque vencendo a causa poderá receber o seu crédito mediante simples conversão em renda das importâncias depositadas” (Agravado de Instrumento n. 1999.04.01.043623-2/RS — TRF da 4ª Região — Relator Juiz Amir José Finocchiaro Sarti — DJU 01.12.99).

“DEPÓSITO JUDICIAL. ART. 151, II, DO CTN.

O depósito judicial previsto no art. 151, II, do Código Tributário Nacional é um direito do contribuinte. O Juiz não pode ordenar o depósito, nem o indeferir” (Recurso Especial n. 324.012-RS — STJ — 1ª Turma — Rel. Min. Humberto Gomes de Barros

— DJU 05.11.01).

Dessa forma, comprovado o direito da Agravante a efetuar o depósito judicial do valor em discussão nos autos do mandado de segurança em referência, o r. despacho proferido pelo Magistrado a fls. do processo em trâmite perante a primeira instância deve ser reformado a fim de se adequar ao disposto no Código Tributário Nacional.

5. Portanto, de tudo o acima exposto, resta inequivocamente comprovado o direito da Agravante de efetuar os depósitos judiciais nos exatos termos do inciso II do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, espera a Agravante seja o presente recurso recebido como Agravo de Instrumento, e, desde já, **requer** seja deferida a **ANTECIPAÇÃO DA TUTELA RECURSAL**, na forma prevista pelo inciso III do artigo 527 do Código de Processo Civil, a fim de que seja autorizado o depósito judicial dos valores em discussão nos autos do processo em trâmite perante a primeira instância.

Espera, ao final, seja o presente recurso totalmente provido, para reformar a decisão ora agravada.

Esclarece, ainda, o subscritor da presente que possui escritório em (endereço).

Data

Assinatura do Advogado

19.4. OS RECURSOS E OS PEDIDOS DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA NOS JUIZADOS FEDERAIS

Contra a sentença definitiva ou contra a decisão que defere ou indefere medida cautelar cabe recurso, no prazo de dez dias (e não quinze como prevê o CPC para a apelação), que é endereçado ao Juiz singular, com razões dirigidas para a Turma Recursal do Juizado. O recurso contra a decisão que defere ou indefere a medida cautelar tem utilizado a forma do agravo de instrumento. O recurso contra a sentença tem seguido a forma da apelação, embora não utilize essa denominação (utiliza-se “Recurso Inominado”) e tenha suas razões dirigidas à Turma Recursal (e não ao TRF).

A Fazenda Pública não dispõe de prazo em dobro para recorrer.

Os Tribunais Regionais Federais têm designado juízes federais para a composição das Turmas Recursais através de resoluções de seus respectivos Conselhos de Justiça.

A Turma Recursal é composta por três juízes federais. Ou seja, o julgamento é proferido mediante o voto de um Relator sorteado, seguido pelo

dos outros dois seguintes na antiguidade.

Da decisão da Turma Recursal não cabe Recurso Especial para o STJ (Súmula 203 do STJ). Contudo, é cabível pedido de uniformização de interpretação de lei federal quando houver divergência entre decisões sobre questões de direito material (mas não processual) proferidas por Turmas Recursais distintas (art. 14 da Lei n. 10.259/2001), no prazo de dez dias. Também é possível a interposição de Recurso Extraordinário para o STF.

Caso haja divergência na interpretação de lei federal entre Turmas Recursais da mesma região (p. ex., São Paulo-SP e de Campo Grande-MS, que pertencem à 3ª Região), pode ser suscitado o incidente de uniformização regional, que será julgado em reunião conjunta das Turmas em conflito, sob a presidência do Juiz Coordenador.

A decisão proferida na uniformização regional produzirá efeitos dentro do território abrangido pela competência da Região a que pertencerem as Turmas em conflito.

O § 2º do art. 14 da Lei n. 10.259/2001, por sua vez, prevê outros dois tipos de pedido de uniformização: o decorrente da divergência entre Turmas de Regiões diferentes e o decorrente de decisão que contrarie súmula ou jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça.

Nessas situações, o pedido de uniformização será proposto perante a Turma de Uniformização composta por juízes de Turmas Recursais, sendo dois de cada Região, escolhidos pelo respectivo Tribunal Regional Federal, com mandato de um ano, e presidida pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça que exerça a função de Coordenador-Geral da Justiça Federal.

O pedido deve ser dirigido ao Presidente da Turma Recursal que proferiu a decisão, no prazo de dez dias, contados da intimação da decisão recorrida, juntando-se cópia dos julgados divergentes (paradigmas que devem tratar de hipótese fática e jurídica similar). O prazo para resposta do recorrido será também de dez dias, findos os quais os autos deverão ser conclusos ao Presidente da Turma Recursal, a quem caberá o juízo de admissibilidade, restrito à tempestividade do recurso.

Processado o pedido de uniformização perante o Presidente da Turma Recursal, este deverá encaminhá-lo ao Presidente da Turma de Uniformização que, no caso, é o Coordenador Regional dos Juizados Especiais Federais, que procederá à distribuição eletrônica entre os componentes da Turma.

Distribuído o pedido ao Relator, na Turma de Uniformização, este fará o

juízo de admissibilidade que lhe compete, ou seja, acerca da existência ou não da divergência alegada. Os autos serão, então, encaminhados ao Ministério Público Federal, quando se tratar de hipótese de sua obrigatória intervenção.

O Ministério Público tem o prazo de cinco dias para manifestar-se. A ausência de manifestação no prazo não impede o julgamento do incidente.

O § 4º do art. 14 da Lei n. 10.259/2001 confere ao Superior Tribunal de Justiça competência para julgar um tipo específico de pedido: o decorrente de decisão proferida pela Turma de Uniformização Nacional que contrariar súmula ou jurisprudência dominante daquela Corte.

O procedimento foi regulamentado pela Resolução n. 22/2008, do Superior Tribunal de Justiça.

O art. 4º da referida resolução fixou o prazo de dez dias para suscitar a uniformização, para manifestação da parte contrária e para agravar das decisões do Relator.

O pedido de uniformização será distribuído a um dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, integrante da seção competente para o julgamento da matéria, que será o Relator.

As consequências jurídicas da interposição do pedido de uniformização perante o Superior Tribunal de Justiça são extremamente relevantes.

O Relator do pedido pode conceder liminar, de ofício ou a requerimento da parte interessada, suspendendo todos os processos nas instâncias dos juizados especiais onde a mesma questão esteja sendo discutida. A suspensão durará enquanto não for decidido o pedido. Da decisão concessiva da liminar caberá agravo à Seção.

Também compete ao Relator, se julgar necessário, requisitar informações ao Presidente da Turma Recursal ou Coordenador da Turma de Uniformização.

Sempre que for hipótese de intervenção obrigatória do Ministério Público, deverá este ser ouvido em cinco dias.

Podendo ser concedida liminar que suspenda o curso de todos os demais processos, em quaisquer das instâncias dos juizados especiais que tratem da mesma questão de direito material, haverá, por certo, repercussão na esfera jurídica de terceiros, que não fazem parte da relação processual instaurada no incidente de uniformização. Nessa hipótese, a lei lhes confere o prazo de trinta dias para deduzir sua manifestação.

Decorridos tais prazos, o feito deverá ser incluído em pauta de julgamento,

com preferência sobre todos os demais, à exceção dos processos com réus presos, *habeas corpus* e mandados de segurança.

A decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no pedido de uniformização de que se trata tem força vinculante. Após a publicação dos respectivos acórdãos, todos os processos que tratem da mesma questão de direito material, que estejam com andamento suspenso nas Turmas Recursais por força do disposto no § 6º do art. 14, serão julgados. A interpretação possível do § 9º do mesmo artigo faz concluir que, caso a decisão recorrida seja contrária à proferida no incidente, será reconsiderada pela Turma Recursal, que a adequará à uniformização. Se estiver em conformidade com a uniformização, será dado por prejudicado o recurso.

19.4.1. Os recursos e os pedidos de uniformização nos Juizados da Fazenda Pública dos Estados e do Distrito Federal

O Sistema dos Juizados Especiais Cíveis dos Estados e do Distrito Federal também é integrado por órgãos denominados Turmas Recursais (inciso I do art. 98 da CF), formadas por três juízes togados, em exercício no primeiro grau de jurisdição, reunidos na sede do Juizado ou da circunscrição judiciária. Garante-se, portanto, o princípio do duplo grau de jurisdição (art. 5º, LV, da CF), com o reexame das decisões proferidas pelo juiz singular.

A Lei n. 12.153/2009, que dispõe sobre os Juizados da Fazenda Pública, em seu art. 17 estabelece que as Turmas Recursais serão compostas preferencialmente por juízes do Sistema dos Juizados Especiais, com mandato de dois anos, observando-se para a designação os critérios de antiguidade e merecimento.

O prazo para o recurso inominado é de dez dias, inexistindo prazo em dobro para a Fazenda Pública.

No âmbito dos Juizados da Fazenda Pública somente cabe recurso contra a decisão pertinente ao pedido de medida cautelar e contra a sentença (art. 4º da Lei n. 12.153/2009 para o Juizado da Fazenda Pública).

Nos termos do Enunciado n. 107 do FONAJEF, aplicável aos Juizados da Fazenda Pública dos Estados e do Distrito Federal, “Fora das hipóteses do artigo 4º da Lei n. 10.259/2001, a impugnação de decisões interlocutórias proferidas antes da sentença deverá ser feita no recurso desta (art. 41 da Lei n. 9.099/1995)”.

O recurso contra a decisão relativa à medida cautelar é o de agravo de

instrumento, a ser interposto no prazo de dez dias, não dispondo as pessoas jurídicas de direito público de prazo em dobro.

19.4.2. Divergências entre Turmas Recursais da mesma unidade da Federação

Os pedidos de uniformização de interpretação previstos na Lei n. 12.153/2009 têm natureza de recurso de divergência e não de incidente, pois, a exemplo do que se verifica no art. 531 do Código de Processo Civil, é necessário pedido da parte interessada, e o resultado final pode ser a modificação de um julgado previamente proferido por órgão colegiado, respeitada a coisa julgada. Assim, mesmo não sendo classificável como recurso da via ordinária (pois não permite revisão da prova colhida ou análise da justiça do julgado), o pedido de uniformização tem natureza de recurso.

O art. 18 da Lei n. 12.153/2009, em seu § 1º, instituiu o pedido de uniformização de interpretação de lei quando houver divergências entre Turmas Recursais da mesma unidade da Federação sobre questões de direito material.

Relembro, porém, que soluções criativas de administração da Justiça podem contribuir para que divergências processuais também sejam dirimidas, a exemplo da *consulta* sobre divergências procedimentais prevista na Resolução n. 22/2008, do Conselho da Justiça Federal, que é dirigida para a Turma de Uniformização Nacional dos Juizados Federais (e que pode ser adaptada pelos TJs dos Estados e do DF para as suas Turmas de Uniformização).

Ademais, se bem utilizado, o pedido de uniformização pode ser de grande valia para a racionalização dos trabalhos desenvolvidos perante os Juizados Especiais, conforme se extrai da seguinte orientação:

“Havendo foco expressivo de demandas em massa, os juizados especiais solicitarão às Turmas Recursais e de Uniformização Regional o julgamento prioritário da matéria repetitiva, a fim de uniformizar a jurisprudência a respeito e de possibilitar o planejamento do serviço judiciário” (Enunciado 6 do FONAJEF).

No âmbito dos Juizados Federais, fonte de inspiração do recurso ora apreciado, a divergência que autoriza o procedimento deve recair sobre a interpretação de lei *federal*. Nos Juizados dos Estados e do Distrito Federal, o

pedido de uniformização de interpretação de divergência entre Turmas Recursais de um mesmo Estado pode envolver lei federal, estadual, distrital ou municipal.

O pedido fundado em divergência entre Turmas do mesmo Estado, ou entre Turmas do Distrito Federal, será julgado em reunião conjunta das Turmas em conflito, sob a presidência do Desembargador indicado pelo Tribunal de Justiça. A reunião de juízes domiciliados em cidades diversas poderá ser feita por meio eletrônico.

A designação daquele que presidirá a Turma de Uniformização deverá recair sobre Desembargador que tenha conhecimento efetivo do Sistema dos Juizados Especiais.

O pedido de uniformização será interposto no prazo de dez dias (prazo do recurso principal previsto na Lei n. 9.099/95), contado da ciência da decisão, por petição escrita instruída com cópia dos julgados conflitantes e a demonstração da divergência. A falta, total ou parcial, dos requisitos acarretará o indeferimento liminar do pedido.

A decisão será tomada pela maioria simples dos membros que integram a Turma, e dela cabem embargos de declaração em cinco dias (Resolução n. 22/2008 do CJF). Da decisão tomada por maioria absoluta será redigida súmula. Para acessar as Súmulas, consulte o site: <www.cjf.gov.br>.

“O acolhimento do pedido de uniformização gera dois efeitos: a reforma da decisão da Turma Recursal e a consequente estipulação de honorários advocatícios, se for o caso, bem assim a prejudicialidade do recurso extraordinário, se interposto.” (Turma Nacional de Uniformização, Questão de Ordem n. 2, *DJ*, 7-10-2004)

19.4.3. A divergência entre Turmas de diferentes unidades da Federação

O § 3º do art. 18 da Lei n. 12.153/2009 estabelece que compete ao STJ a uniformização da interpretação quando *Turmas* de diferentes unidades da Federação derem à lei federal interpretações divergentes. A divergência que justifica o pedido pode se dar entre Turmas Recursais de diferentes unidades da Federação, entre Turma Recursal de uma unidade federada e Turma de Uniformização de outra ou, ainda, entre Turmas de Uniformização de unidades federadas diversas.

Por se tratar de uniformização de interpretação de lei federal, de forma a

afastar insegurança jurídica que decorre das divergências, cremos que também as divergências entre Turmas dos Juizados dos Estados e Turmas dos Juizados Federais autorizam o pedido de unificação do entendimento.

Afinal, não há sentido, por exemplo, que um banco público estadual seja obrigado a aplicar um índice para cadernetas de poupança, enquanto um banco público federal seja obrigado a pagar índice diverso para o mesmo período.

A Resolução n. 10/2007 do STJ, que trata de pedido de uniformização no âmbito dos Juizados Federais e poderá ser adaptada para os Juizados dos Estados e do Distrito Federal, fixa o prazo de dez dias para que seja suscitado o pedido de uniformização, para manifestação da parte contrária e para o agravo contra as decisões do relator.

O pedido de uniformização será distribuído a um dos Ministros do STJ, integrante da seção competente para o julgamento da matéria, que será o relator.

19.4.4. Decisão proferida em contrariedade com súmula do Superior Tribunal de Justiça

A parte final do § 3º do art. 18 da Lei n. 12.153/2009 estabelece que também compete ao STJ a uniformização da interpretação quando decisão de Turma de qualquer unidade da Federação estiver em contrariedade com *súmula* daquele Tribunal Superior.

Há que se observar, desde logo, que este recurso de divergência somente é cabível quando houver divergência entre julgado de Turma e *súmula* do STJ. Ou seja, o presente pedido de uniformização de interpretação tem alcance menor do que a reclamação regulamentada pela Resolução n. 12/2009 do STJ (em revisão quando do fechamento desta edição), já que a reclamação é cabível quando o julgado da Turma Recursal ou da Turma de Uniformização contrariar *súmulas ou orientações decorrentes do julgamento de recursos especiais processados na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil*.

Ao julgar em 2009 os Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 571.572, o STF reconheceu que cabe Reclamação ao STJ quando a decisão de Turma Recursal desconsiderar a interpretação dada a lei federal por aquele Tribunal Superior (Reclamação posteriormente disciplinada pela Resolução n. 12/2009 do STJ).

Em deliberação quanto à admissibilidade da Reclamação disciplinada pela Resolução n. 12, a Segunda Seção do STJ, ao julgar a Reclamação n. 3.812, j.

9 de novembro de 2011, decidiu o seguinte:

“1 — É necessário que se demonstre a contrariedade à jurisprudência consolidada desta Corte quanto à matéria, entendendo-se por jurisprudência consolidada: (i) precedentes exarados no julgamento de Recursos Especiais em Controvérsias Repetitivas (art. 543-C do CPC); ou (ii) enunciados de Súmula da jurisprudência da Corte.

2 — Mesmo na hipótese de contrariedade a enunciado de Súmula, é necessário que o recorrente traga à colação acórdãos que deram origem a tal enunciado, demonstrando similitude fática entre as causas confrontadas.

3 — Não se admite, com isso, a propositura de reclamações com base apenas em precedentes exarados no julgamento de recursos especiais.

4 — Para que seja admissível a reclamação é necessário também que a divergência se dê quanto às regras de direito material, não se admitindo a reclamação que discuta regras de processo civil, à medida que o processo, nos juizados especiais, orienta-se pelos critérios da Lei n. 9.099/95.

Quanto ao cabimento de recurso, a Seção deliberou que os agravos regimentais interpostos em face de decisões monocráticas que não conheceram destas Reclamações também não serão conhecidos, por decisão monocrática do Relator”.

Observe-se, porém, que ao julgar o Mandado de Segurança n. 16.180, em 5 de novembro de 2011, o mesmo STJ, por sua Corte Especial, concedeu a ordem contra decisão do relator que indeferiu o processamento de Reclamação fundada na Resolução n. 12, sob o fundamento de que a irrecorribilidade da decisão fez do *writ* o único remédio hábil a preservar o direito líquido e certo do impetrante e lhe garantir o acesso à prestação jurisdicional.

19.4.5. Decisão que simultaneamente cria divergência com outra Turma do mesmo Estado e com Turma de outro Estado, ou com súmula do STJ

Caso o julgado de uma Turma Recursal crie divergência simultânea com acórdão de outra Turma Recursal da mesma unidade da Federação (quando a competência para o pedido de uniformização é da Turma Estadual de Uniformização) e com acórdão de Turma Recursal de outra unidade da Federação, ou com súmula do STJ (hipóteses em que a competência para a

uniformização é do STJ), há que se observar a mesma sistemática já adotada para aqueles casos em que são cabíveis Recursos Especial e Extraordinário.

Assim, no prazo comum de dez dias, deve ser interposto pedido de uniformização para a Turma Estadual e pedido de uniformização ou de afastamento da divergência para o STJ.

O pedido de uniformização ou de afastamento da divergência para o STJ ficará sobrestado até que o pedido dirigido para a Turma Estadual de Uniformização seja decidido, já que este julgado pode ser suficiente para adaptar o entendimento à Turma do Estado diverso ou à súmula do STJ.

Caso a divergência com súmula do STJ seja criada pelo julgado da Turma Estadual de Uniformização, há que se observar o art. 19 da Lei n. 12.153/2009.

Enquanto o art. 18, § 3º, 2ª parte, da Lei n. 12.153/2009 trata de julgados de *Turma Recursal que contrariem* súmula do STJ, o *caput* do art. 19 cuida dos casos em que o julgado de *Turma Estadual de Uniformização* é que contraria súmula do STJ.

A entrada do pedido de uniformização no STJ deve ser amplamente noticiada, a fim de que eventuais outros pedidos de uniformização fundados em questões idênticas, e recebidos subsequentemente em quaisquer das Turmas Recursais do País, fiquem retidos nos autos, aguardando pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça.

Nos casos em que a divergência extrapolar os limites de uma unidade da Federação, ou envolver súmula do STJ (§ 3º do art. 18 ou *caput* do art. 19 da Lei n. 12.153/2009), presente a plausibilidade do direito invocado por aquele que apresenta o pedido de uniformização e havendo fundado receio de dano de difícil reparação, poderá o relator conceder, de ofício ou a requerimento do interessado, medida liminar determinando a suspensão dos processos nos quais a controvérsia esteja estabelecida. Serão suspensos, em todo o País, os processos em que a mesma questão seja objeto de controvérsia, esteja o processo no juízo singular, na Turma Recursal ou na Turma Estadual de Uniformização.

A suspensão dos processos que envolvem questões idênticas será publicada pela imprensa oficial (observando-se a Resolução n. 10/2007 do STJ enquanto não houver regulamentação específica para os Juizados Estaduais) e durará até o julgamento do pedido. Da decisão concessiva da liminar caberá agravo à seção respectiva do STJ.

Também compete ao relator, se julgar necessário, requisitar informações ao Presidente da Turma Recursal ou Coordenador da Turma de Uniformização.

Sempre que for hipótese de intervenção obrigatória do Ministério Público, deverá este ser ouvido em cinco dias.

Modelo de petição de Incidente para a Turma de Uniformização Nacional

**EXMA. SRA. DRA. JUÍZA PRESIDENTE DO JUIZADO ESPECIAL FEDERAL
PREVIDENCIÁRIO DA TERCEIRA REGIÃO — SEÇÃO JUDICIÁRIA DE SÃO PAULO**

Processo n.

Recorrente:

Recorrido:

Joana das Neves, por sua advogada (doc...), vem, respeitosamente, perante Vossas Excelências, com base no art. 14, § 2º, da Lei n. 10.259, de 12-7-2001, interpor pedido de uniformização de interpretação de lei federal, com base em divergência jurisprudencial.

Termos em que, cumpridas as formalidades legais, requer o envio dos autos à Turma de Uniformização Nacional.

São Paulo,

Assinatura da Advogada

OAB n.

RAZÕES DO RECURSO

Colenda Turma,

Doutos Julgadores

I — DOS FATOS

DO CABIMENTO DO PRESENTE RECURSO

Trata-se de ação na qual a autora pleiteia a concessão de benefício previdenciário por idade.

Em primeira instância, o pedido foi julgado procedente.

Inconformada, a autarquia previdenciária recorreu.

Sobreveio aresto que deu provimento ao recurso de INSS, considerando que, a teor da norma do § 1º do artigo 102 da Lei n. 8.213/91, a autora não preencheu os requisitos necessários para a aposentadoria por idade.

Tal decisão choca-se com o acórdão prolatado pela Turma Recursal do Juizado Especial Federal do Paraná, que já se pronunciou sobre o tema, negando o pleito recursal do Instituto.

O recurso é tempestivo, isento de preparo (Lei n. 1.060/50), estando presentes, pois, todas as condições necessárias ao seu conhecimento.

Anote-se que foi (ou não foi) interposto também o competente recurso extraordinário.

DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL

O v. acórdão recorrido negou o pleito da parte autora,

No v. aresto restou consignado:

“...” (transcrever o acórdão e juntar cópia)

Ocorre que, assim decidindo, o v. acórdão diverge do v. aresto prolatado pela Turma Recursal do Juizado Especial Federal do Paraná, in verbis:

“...” (transcrever o acórdão e juntar cópia)

Cuida-se, no paradigma, de caso semelhante ao discutido nestes autos nos aspectos fáticos e jurídicos.

Se não vejamos o que determina a legislação em vigor.

Assim dispõem os arts. 18 e 48 da Lei n. 8.213/91:

“Art. 18. O Regime Geral de Previdência Social compreende as seguintes prestações, devidas inclusive em razão de eventos decorrentes de acidente de trabalho, expressas em benefícios e serviços:

I — quanto ao segurado:

(...)

b) aposentadoria por idade:

(...)” (g.n.)

“Art. 48. A aposentadoria por idade será devida ao segurado que, cumprida a carência exigida nesta Lei, complementar 65 (sessenta e cinco) anos de idade, se homem, e 60 (sessenta), se mulher (redação alterada pela Lei n. 9.032/95, mantida pela Lei n. 9.528/97) (g.n.).

A Lei n. 8.213/91 é clara ao estatuir que o benefício de aposentadoria por idade será devido tão somente ao segurado da Previdência Social.

Por outro lado, o art. 15 do mesmo diploma legal estabelece o seguinte:

“Art. 15. Mantém a qualidade de segurado, independentemente de contribuições:

I — sem limite de prazo, quem está em gozo de benefícios;

II — até 12 (doze) meses após a cessação das contribuições, o segurado que deixar de exercer atividade remunerada abrangida pela Previdência Social ou estiver suspenso ou licenciado sem remuneração;

III — até 12 (doze) meses após cessar a segregação, o segurado acometido de doença de segregação compulsória;

IV — até 12 (doze) meses após o livramento, o segurado retido ou recluso;

V — até 3 (três) meses após o licenciamento, o segurado incorporado às Forças Armadas para prestar serviço militar;

VI — até 6 (seis) meses após a cessação das contribuições, o segurado facultativo.

§ 1º O prazo do inciso II será prorrogado para até 24 (vinte e quatro) meses se o segurado já tiver pago mais de 120 (cento e vinte) contribuições mensais sem

interrupção que acarrete a perda da qualidade de segurado.

§ 2º Os prazos do inciso II ou do § 1º serão acrescidos de 12 (doze) meses para o segurado desempregado, desde que comprovada essa situação pelo registro no órgão próprio do ministério do Trabalho e da Previdência Social.

§ 3º Durante os prazos deste artigo, o segurado conserva todos os seus direitos perante a Previdência Social.

§ 4º A perda da qualidade de segurado ocorrerá no dia seguinte ao do término do prazo fixado no Plano de Custeio da Seguridade Social para recolhimento da contribuição referente ao mês imediatamente posterior ao do final dos prazos fixados neste artigo e seus parágrafos” (g.n.).

E, ainda, a legislação prevê no parágrafo único do artigo 24:

“Art. 24. (...)

Parágrafo único. Havendo perda da qualidade de segurado, as contribuições anteriores a essa data só serão computadas para efeito de carência depois que o segurado contar, a partir da nova filiação à Previdência Social, com, no mínimo, 1/3 (um terço) do número de contribuições exigidas para o cumprimento da carência definida para o benefício a ser requerido”.

A parte autora, portanto, comprovou o preenchimento dos requisitos de idade e carência.

DO PEDIDO

Isto posto, demonstrada a divergência jurisprudencial existente, requer a recorrente o conhecimento e o provimento do presente recurso, para que esta Colenda Turma de Uniformização reconheça a procedência do pedido formulado pela autora e uniformize a jurisprudência sobre o tema.

São Paulo,

Assinatura da Advogada

OAB n.

A respeito do tema, tratando de incidente de uniformização por divergência entre Turma Recursal de determinada região e a jurisprudência majoritária do STJ, merecem destaque os seguintes julgados da Turma Nacional de Uniformização, cujas ementas seguem transcritas, o primeiro não conhecendo do incidente, o segundo conhecendo e dando provimento a pedido que contou com sustentação oral e pedido de vista:

PODER JUDICIÁRIO

COORDENAÇÃO-GERAL DA JUSTIÇA FEDERAL

TURMA DE UNIFORMIZAÇÃO

Processo: 2002.60.84.000429-8

Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social — INSS

Procurador: ...

Recorrido: ...

Advogado: ...

Origem: Subseção Judiciária do Mato Grosso do Sul

Relatora: Mônica Sifuentes

PREVIDENCIÁRIO. APOSENTADORIA POR IDADE. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO SIMULTÂNEA DOS REQUISITOS DE CARÊNCIA E IDADE MÍNIMA. INEXISTÊNCIA DE JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE NO ÂMBITO DO STJ.

I — Entendimento da 3ª Seção do STJ, no sentido de que não é necessário o implemento simultâneo dos requisitos legais para a concessão da aposentadoria por idade, superado por jurisprudência posterior, ainda não estável, da 5ª e 6ª Turmas (cf. REsp 522.333/RS, 5ª Turma, Rel. Min. Laurita Vaz, DJ de 4-8-2003 e AgREsp 267.789/RS, 6ª Turma, Rel. Min. Paulo Medina, DJ de 30-6-2003).

II — Inexistência de jurisprudência dominante no âmbito do STJ.

III — incidente não conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Juízes da Turma de Uniformização de Jurisprudência, por unanimidade, em não conhecer do Incidente de Uniformização.

Brasília, 22 de outubro de 2003.

MINISTRO ARI PARGENDLER

Presidente da Turma

MÔNICA SIFUENTES

Juíza Federal Relatora

CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL

JUIZADOS ESPECIAIS FEDERAIS

TURMA DE UNIFORMIZAÇÃO DAS DECISÕES DAS

TURMAS RECURSAIS DOS JUIZADOS ESPECIAIS FEDERAIS

Pedido de Uniformização n. 2002.60.84.000047-5

Requerente: Instituto Nacional do Seguro Social

Advogado(a): ...

Requerido(a): ...

Advogado(a): ...

Relator(a): Juíza Federal Vivian Josete Pantaleão Caminha

Origem: Seção Judiciária do Estado do Mato Grosso do Sul

EMENTA

PREVIDENCIÁRIO. TEMPO DE SERVIÇO PRESTADO COMO TRABALHADOR RURAL. CONTAGEM RECÍPROCA. EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

1. O tempo de serviço rural anterior à Lei n. 8.213 pode ser utilizado, para fins de

contagem recíproca, desde que sejam recolhidas as respectivas contribuições previdenciárias, de forma indenizada.

2. Pedido conhecido e acolhido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas, decide a Turma de Uniformização das Decisões das Turmas Recursais dos Juizados Especiais Federais, por unanimidade, conhecer e acolher o pedido de uniformização, nos termos do voto da Relatora. Participaram do julgamento os Juízes Vladimir Souza Carvalho, Cândido Moraes Pinto Filho, Guilherme Calmon Nogueira da Gama, Liliane do Espírito Santo Roriz de Almeida, Márcia Hoffmann, Ricardo Teixeira do Valle Pereira, Renato Toniasso e Janilson Siqueiro.

Porto Alegre, 5 de agosto de 2003.

Vivian Josete Pantaleão Caminha

Juíza Federal Relatora

Sobre o tema observar as obras “Juizados Especiais Cíveis e Criminais, Federais e Estaduais”, Coleção Sinopses Jurídicas, Tomo 15, II, Marisa Ferreira Santos e Ricardo Cunha Chimenti, ed. Saraiva, 2004, e “Teoria e Prática dos Juizados Especiais Cíveis, Federais e Estaduais”, Ricardo Cunha Chimenti, ed. Saraiva, 2004, 7ª edição).

19.5. OS EMBARGOS INFRINGENTES EM EXECUÇÃO FISCAL

Os embargos infringentes têm cabimento contra as sentenças de primeira instância proferidas em execuções fiscais de valor igual ou inferior a 50 ORTNs. O referido limite de alçada é apurado quando da distribuição da execução fiscal, e sua atualização inicialmente levou à conclusão de que 50 ORTNs correspondiam a 308,50 UFIR ou R\$ 328,27 em janeiro de 2001.

De acordo com a jurisprudência do STJ, 50 ORTNs correspondem a 308,50 BTN ou UFIR, que correspondiam a R\$ 328,27, em janeiro de 2001, e que devem ser atualizados pelo IPCA-E até a data da propositura da execução (REsp 1.168.625, julgado na forma do art. 543-C do CPC).

O aludido recurso tem como fundamento legal o art. 34 da Lei n. 6.830/80 e é endereçado ao próprio Juiz que proferiu a sentença, no prazo de dez dias da intimação da sentença. O Juiz, ao receber os embargos infringentes, após a manifestação do embargado, poderá rejeitá-los ou acolhê-los para reformar a sentença anteriormente proferida.

Da decisão do juiz singular que julga o recurso não cabe Recurso Especial (pois a decisão não é de Tribunal, conforme exige o art. 105, III, *a*, da CF), mas pode ser cabível o Recurso Extraordinário (Súmula 640 do STF).

MODELO DE EMBARGOS INFRINGENTESEM EXECUÇÃO FISCAL

Situação hipotética: Em 30-11-1999, foi editada a Lei Municipal n. 1.523, no Município de Sumaré, diminuindo a alíquota do ISSQN de 4% para 3%, incidente sobre os serviços de assistência técnica. A empresa CDA Manutenção Industrial Ltda., que presta serviços de assistência técnica no Município de Sumaré, com relação ao fato gerador ocorrido em dezembro de 1999, efetuou o recolhimento do aludido imposto já com a alíquota reduzida. Porém, para a sua surpresa, em 7-5-2001, veio a ser citada da Execução Fiscal n. 2.356/2001, ajuizada pela Municipalidade de Sumaré, objetivando a cobrança de diferença do ISSQN, competência de dezembro de 1999, no valor de R\$ 290,00 (duzentos e noventa reais), diferença essa decorrente da diminuição da alíquota. Após garantida a Execução Fiscal, a empresa executada opôs os competentes Embargos à Execução, os quais foram julgados improcedentes pelo Juiz de Direito do Serviço Anexo das Fazendas da Comarca de Sumaré, sob o fundamento de que a Lei n. 1.523/99 somente produziria efeitos a partir dos fatos geradores ocorridos no exercício seguinte ao de sua publicação. A sentença foi publicada há cinco dias. Acione o instrumento de defesa dos interesses da empresa embargante.

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DO SERVIÇO ANEXO DAS FAZENDAS DA COMARCA DE SUMARÉ

Processo n. 2356/01

Embargos à Execução

CDA MANUTENÇÃO INDUSTRIAL LTDA., já devidamente qualificada nos autos do processo em referência que promove contra a Fazenda Municipal de Sumaré, por seu advogado e bastante procurador, vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., com fundamento no art. 34, da Lei n. 6.830/80, opor

EMBARGOS INFRINGENTES

em face à r. sentença de fls., pelos motivos a seguir expostos:

1. Trata-se o presente processo de embargos opostos à Execução Fiscal ajuizada pela

Fazenda Municipal de Sumaré, objetivando a cobrança de diferença de ISSQN, competência de dezembro de 1999, em decorrência da aplicação da alíquota de 3% e não 4% como pretendido pela Embargada.

Certo é, ainda, que Vossa Excelência ao apreciar as razões que lhe foram submetidas houve por bem julgar improcedentes os presentes embargos à execução fiscal por entender que a Lei Municipal n. 1.523, de 30-11-1999, somente produziria efeitos a partir de 1º-1-2000, em atenção ao princípio da anterioridade.

Porém, conforme restará demonstrado, tal entendimento não encontra amparo em nosso ordenamento jurídico.

2. O artigo 150, inciso III, letra b, da Constituição Federal, com a redação vigente à época dos fatos, assim determinava:

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

.....
III — cobrar tributos:

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

.....”.

Da simples análise do dispositivo constitucional acima transcrito constata-se que o princípio da anterioridade somente é aplicado no caso de instituição ou majoração de tributos.

No presente caso, trata-se de lei municipal que diminuiu a alíquota do ISSQN devendo, assim, ser aplicada imediatamente, ou seja, em relação aos fatos impositivos ocorridos após o início de sua vigência que se deu com a sua publicação em 30-11-99.

Resta claro que não há o que se falar em diferença de ISSQN devido pela Embargante, eis que aplicou corretamente a alíquota de 3% e efetuou o pagamento do tributo devido, conforme comprova a Guia de Recolhimento constante dos autos, portanto, extinto está o crédito tributário pelo pagamento nos exatos termos do inciso I, do art. 156, do Código Tributário Nacional.

3. Por todo o exposto, requer a Embargante sejam os presentes embargos infringentes recebidos e providos a fim de reformar a sentença de fls., para que seja reconhecida a procedência dos embargos à execução com a consequente extinção da execução fiscal em face da sua flagrante ilegalidade.

Termos em que,

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

19.6. RECURSO ESPECIAL

O recurso especial tem como fundamento o art. 105, III, da Constituição Federal, cabível, portanto, contra decisões proferidas em única ou última instância pelos Tribunais Regionais Federais ou Tribunais Estaduais, do Distrito Federal e dos Territórios, que contrariarem tratado ou lei federal, ou negarem-lhes vigência, julgarem válidos lei ou ato de governo local contestado em face de lei federal ou der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

O acesso à via especial está restrito às hipóteses previstas no inciso III do art. 105 da Constituição Federal, e tem como objetivo a uniformização do entendimento das leis federais no território nacional; portanto, o simples reexame de prova não enseja recurso especial, nos termos da Súmula 7 do Superior Tribunal de Justiça.

Alguns aspectos importantes devem ser analisados para o cabimento do recurso especial. Tratando-se de recurso excepcional, somente terá cabimento após esgotados todos os recursos nas instâncias originárias. Para a sua admissão haverá a necessidade do prequestionamento explícito da questão federal, ou seja, deverá a decisão recorrida ter analisado e firmado entendimento acerca da tese jurídica aventada, não bastando, portanto, simples menção à lei federal ou tratado, sem que tenha havido o debate sobre a matéria, daí a necessidade de oposição dos competentes embargos de declaração objetivando, justamente, prequestionar a matéria federal para o acesso à via especial.

A interposição de recurso especial com fundamento no dissídio jurisprudencial, ou seja, na alínea c do inciso III do art. 105 da Constituição Federal, exige a comprovação analítica da divergência, não bastando, portanto, a simples transcrição de ementas. Haverá a necessidade do confronto entre as decisões, apontando, claramente, a divergência de interpretação com relação à questão federal.

Os demais requisitos de admissibilidade, tais como tempestividade, preparo, legitimidade para recorrer, interesse de recorrer, entre outros, devem ser atendidos pelo recorrente.

MODELO DE RECURSO ESPECIAL

Petição de endereçamento: Vide 1.5.3

Processo n.

Recorrente, já devidamente qualificado nos autos do processo em referência, que promove contra, por seu advogado e bastante procurador, vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., não se conformando com o v. Acórdão de fls., e com fundamento na(s), alínea(s) a, b e/ou c, inciso III, do artigo 105, da Constituição Federal, apresentar o competente

RECURSO ESPECIAL

endereçado ao Superior Tribunal de Justiça, requerendo a juntada das anexas razões a fim de que produzam seus efeitos de direito.

Termos em que,

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

RAZÕES DE RECURSO ESPECIAL

Pelo Recorrente:

Egrégio Tribunal,

Ilustres Julgadores.

I — BREVE RESUMO DOS FATOS

II — DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

Neste tópico deverá o recorrente demonstrar o cabimento do recurso especial, explicitando o prequestionamento da questão federal suscitada no acórdão recorrido, ou seja, o entendimento firmado pela decisão recorrida acerca da matéria.

Em se tratando de recurso especial com fundamento no dissídio jurisprudencial, deverá o Recorrente fazer a demonstração analítica da divergência, fazendo o confronto entre o entendimento do acórdão recorrido e o entendimento adotado no acórdão paradigma.

Após a demonstração do cabimento do recurso especial, passará o recorrente a demonstrar a viabilidade da reforma da decisão recorrida.

III — DO MÉRITO

Neste tópico deverá o recorrente expor as razões jurídicas a ensejar a reforma da decisão.

IV — DO PEDIDO

Restando devidamente comprovada a presença dos requisitos de admissibilidade do presente Recurso Especial, espera o Recorrente seja o mesmo admitido e provido, para que seja integralmente reformada a decisão de segunda instância, medida essa da mais inteira

JUSTIÇA!

Data

MODELO DE CONTRARRAZÕES DE RECURSO ESPECIAL

Situação hipotética: (Exame 124 — OAB/SP) O Hotel da Manhã Ltda. pleiteou em juízo a restituição de PIS e Cofins, que entendia terem sido recolhidos em excesso, tendo em vista haver incluído em sua base de cálculo o valor das gorjetas cobradas de seus hóspedes juntamente com o valor dos serviços. A ementa da decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região tinha o seguinte teor:

Tributário — Gorjetas: Não integração à Base de Cálculo de Exações Fiscais — Prescrição — Correção Monetária e Juros: Taxa Selic.

1. As gorjetas, por serem parte integrante do salário, não integram base de cálculo das exações fiscais que oneram as empresas (precedentes do STF).

2. Prescrição quinquenal que, em relação às exações autolancadas, tem prazo contado em dobro, dez anos, da data do fato gerador (precedentes majoritários do STJ).

3. Expurgos inflacionários que integram os índices de correção monetária (precedente da Corte Especial).

4. Juros calculados pela taxa Selic.

5. Honorários reduzidos.

6. Recurso e remessa oficial parcialmente providos.

A Fazenda Nacional, em recurso próprio, alega que as parcelas do PIS e da Cofins, recolhidas há mais de cinco anos da propositura da ação, estão prescritas, nos termos do art. 168, I, c/c o art. 156, I, do Código Tributário Nacional. Sustenta que o fato de as gorjetas integrarem o salário não as excluem da base de cálculo do PIS e da Cofins. Entende que as leis que tratam do PIS e da Cofins, por serem leis especiais, prevalecem sobre a legislação trabalhista, que têm caráter geral. Inconforma-se, ainda, com a aplicação da taxa Selic, já que os índices a ela referentes não possuem natureza moratória, e sim remuneratória.

Questão: Na qualidade de advogado do Hotel da Manhã Ltda., elabore o instrumento processual adequado.

EXMO. SR. DR. DESEMBARGADOR FEDERAL PRESIDENTE DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

Processo n.

Apelação Cível

HOTEL DA MANHÃ LTDA., já devidamente qualificado nos autos do processo em referência, por seu advogado e bastante procurador, vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., nos termos do artigo 542 do Código de Processo Civil, apresentar suas

CONTRARRAZÕES

ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, requerendo a juntada das anexas razões a fim de que produzam seus efeitos de direito.

Termos em que,

Pede e espera deferimento.

Data e local

Assinatura do Advogado

CONTRARRAZÕES DE RECURSO ESPECIAL

Recorrente: **Fazenda Nacional**

Recorrido: **HOTEL DA MANHÃ LTDA.**

Egrégio Superior Tribunal de Justiça;

Ilustres Ministros.

1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra Acórdão proferido pelo E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o qual deu parcial provimento ao recurso de Apelação da Recorrente e à remessa oficial a fim de manter a decisão de primeira instância que condenou a Recorrente a devolver os valores recolhidos indevidamente a título de PIS e COFINS em decorrência da inclusão nas bases de cálculo das aludidas contribuições dos valores das gorjetas cobradas de seus hóspedes juntamente com o valor dos serviços, porém reduzindo a verba honorária.

A decisão ora recorrida restou assim ementada:

“Tributário — Gorjetas: Não integração à Base de Cálculo de Exações Fiscais — Prescrição — Correção Monetária e Juros: Taxa Selic.

7. As gorjetas, por serem parte integrante do salário, não integram base de cálculo das exações fiscais que oneram as empresas (precedentes do STF).

8. Prescrição quinquenal que, em relação às exações autolançadas, tem prazo contado em dobro, dez anos, da data do fato gerador (precedentes majoritários do STJ).

9. Expurgos inflacionários que integram os índices de correção monetária (precedente da Corte Especial).

10. Juros calculados pela taxa Selic.

11. Honorários reduzidos.

12. Recurso e remessa oficial parcialmente providos.”

Inconformada, a Fazenda Nacional, com fulcro no artigo 105, inciso III, da Constituição Federal, interpõe o presente Recurso Especial alegando, em síntese, a violação ao disposto nos arts. 168, inciso I, e 156 do Código Tributário Nacional, tendo em vista

encontrarem-se prescritas as parcelas de PIS e COFINS recolhidas há mais de cinco anos da propositura da ação.

Alega, ainda, que o fato de as gorjetas integrarem o salário é irrelevante para a apuração da base de cálculo das aludidas contribuições, tendo em vista que a lei tributária, por ser lei especial, prevalece sobre a legislação trabalhista, de caráter geral.

Por último, insurge-se contra a aplicação da Taxa Selic, uma vez que os índices a ela referentes não possuem natureza moratória, e sim remuneratória.

Da simples análise do Recurso Especial interposto temos como certo que não poderá ele prosperar, pois se encontra carente de qualquer fundamentação a ensejar a sua admissão, bem como não preenche os requisitos de admissibilidade.

2. O artigo 541 do Código de Processo Civil, ao disciplinar o Recurso Especial, assim determina:

“Art. 541. O recurso extraordinário e o recurso especial, nos casos previstos na Constituição Federal, serão interpostos perante o presidente ou vice-presidente do tribunal recorrido, em petições distintas, que conterão:

I — a exposição do fato e do direito;

II — a demonstração do cabimento do recurso interposto;

III — as razões do pedido de reforma da decisão recorrida.

.....”.

No tocante à alegação de especialidade da lei tributária e sua prevalência sobre a legislação trabalhista de caráter geral, o presente Recurso Especial não tem condições de admissão, pois ausente qualquer prequestionamento acerca da aludida matéria, não ensejando, portanto, a via especial.

Nesse sentido o entendimento desse E. Tribunal:

“PROCESSUAL CIVIL — AGRAVO REGIMENTAL — RECURSO ESPECIAL — AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO — SÚMULA 282/STF.

I — Configura-se o prequestionamento quando a causa tenha sido decidida à luz da legislação federal indicada, com emissão de juízo de valor acerca dos respectivos dispositivos legais, interpretando-se sua aplicação ou não ao caso concreto, não bastando a simples menção a tais dispositivos.

II — O STJ entende que o requisito do prequestionamento é satisfeito quando o Tribunal a quo emite juízo de valor a respeito da tese defendida no especial.

III — Teses em torno dos dispositivos legais apontados como violados no especial não prequestionadas no acórdão recorrido.

IV — Agravos regimentais improvidos” (AGRESP 545.149/RS — STJ — 2ª Turma — Rel. Ministra Eliana Calmon — DJU 04.10.2004).

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. PIS. LEVANTAMENTO DO SALDO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. ACÓRDÃO RECORRIDO. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA N. 126/STJ.

I — Dispositivo infraconstitucional não discutido no âmbito do Tribunal a quo carece de prequestionamento, tornando insuscetível de conhecimento o recurso especial (Súmulas n. 282 e 256 do STF).

II — É inacessível, na estreita via da instância especial, o recurso interposto com o propósito de infirmar decisão que tem como núcleo central fundamentos

*constitucionais, cuja apreciação está reservada à Suprema Corte (art. 102, III, da CF).
III — A existência de fundamento constitucional suficiente por si só para a manutenção do julgado e a não interposição do recurso extraordinário ensejam a aplicação da Súmula n. 126 do STJ.*

IV — Recurso especial não conhecido” (RESP 653409/RS — STJ — 2ª Turma — Rel. Min. João Otávio Noronha — DJU 24.08.2004).

3. Com relação à violação ao disposto nos artigos 168, I, e 156 do Código Tributário Nacional, bem como à não aplicação da Taxa Selic, melhor sorte não possui a Recorrente, uma vez que o entendimento do acórdão recorrido deu-se no mesmo sentido do entendimento desse E. Superior Tribunal de Justiça, não ensejando, da mesma forma, a via especial, nos termos da Súmula 83 desse Tribunal.

Cumpra, aqui, transcrever o entendimento pacificado desse E. Tribunal:

“TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DE ESPÉCIES DIFERENTES. CORREÇÃO MONETÁRIA. SELIC.

I — O prazo para propor ações que versem sobre compensação deve seguir a regra geral dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

II — A jurisprudência desta Corte assentou no sentido de que a extinção do direito de pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, em não havendo homologação expressa, só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da data em que se deu a homologação tácita (ERESP 435.835/SC, julgado em 24.03.04).

III — A lei que rege a compensação é a vigente no momento em que se realiza o encontro de contas, e não aquela em vigor na data em que se efetiva o pagamento indevido. Precedentes.

IV — Os tributos devidos e sujeitos à administração da Secretaria da Receita Federal podem ser compensados com créditos referentes a quaisquer tributos ou contribuições administrados por esse Órgão, ante o disposto no art. 74 da Lei n. 9.430/96, com a redação conferida pela Lei n. 10.637/02.

V — Os índices a serem utilizados em caso de compensação ou restituição são o IPC, no período de março/90 a janeiro/91, o INPC de fevereiro/91 a dezembro/1991, a UFIR, de janeiro de 1992 a 31.12.95, e, a partir de 1º.01.96, a taxa SELIC.

VI — Recurso especial improvido” (RESP n. 587508/SE — STJ — 2ª Turma — Rel. Ministro Castro Meira — DJU 16.11.2004).

Resta claro, assim, que o presente recurso especial não deve ser admitido, tendo em vista a ausência dos requisitos de admissibilidade à via especial, porém, caso não seja esse o entendimento de Vossas Excelências, no tocante ao mérito o presente recurso da mesma forma não tem condições de prosperar.

4. Com relação à alegação da especialidade da lei tributária, equivocadamente o ilustre Procurador da Fazenda Nacional.

Não restam dúvidas de que a lei especial prevalece sobre a geral, desde que versem sobre a mesma matéria. Porém, no presente caso, se trata de leis que disciplinam matérias totalmente distintas.

A lei tributária dispõe sobre a regra-matriz de incidência tributária das Contribuições ao

PIS e COFINS, disciplinando, portanto, todos os seus critérios, entre eles o critério quantitativo, ou seja, a base de cálculo e a alíquota. Já a legislação trabalhista dispõe sobre matéria totalmente diversa, ou seja, verbas trabalhistas, as quais jamais poderão compor a base de cálculo das aludidas contribuições, uma vez que não se caracterizam receitas da Recorrida, única base de cálculo possível para as contribuições em comento.

Por outro lado, como muito bem decidiu o Tribunal a quo, as gorjetas são parte integrante do salário dos empregados da Recorrida, não podendo, portanto, compor a base de cálculo das Contribuições ao PIS e COFINS, já que elas incidem sobre as receitas da Recorrida.

5. No tocante à prescrição, melhor sorte não possui o ilustre Procurador da Fazenda Nacional.

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I — cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.

.....”

Já o art. 168 do mesmo Código Tributário Nacional define o prazo para o exercício do direito subjetivo elencado no transcrito artigo 165, da seguinte forma:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I — nas hipóteses do inciso I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

.....”.

Portanto, resta definir quando houve, no caso, a extinção do crédito tributário.

É inegável que as Contribuições ao PIS e à COFINS são tributos sujeitos ao lançamento na modalidade “POR HOMOLOGAÇÃO”, por meio da qual o contribuinte antecipa o pagamento do valor devido sujeito à posterior fiscalização do órgão arrecadador.

Assim, tem plena aplicação à arrecadação do tributo em questão o disposto no art. 150 e §§ 1º e 4º do Código Tributário Nacional, que disciplinam:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

.....

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”

(grifado).

Portanto, a extinção definitiva do crédito tributário dá-se, nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no momento da homologação tácita por parte da Fazenda Pública, iniciando-se daí o prazo decadencial para que o contribuinte exerça o seu direito de requerer a restituição dos valores pagos indevidamente.

Nesse sentido, diz o mestre PAULO DE BARROS CARVALHO:

“O prazo decadencial de cinco anos, relativamente aos tributos sujeitos ao regime de “lançamento por homologação”, começa a fluir para o contribuinte a partir da homologação expressa ou tácita por parte do fisco. Este é o sentido que se pode construir a contar do texto do direito positivo brasileiro, sem qualquer esforço retórico. Segue-se que o termo inicial de contagem do prazo de caducidade está fixado na data da extinção do crédito tributário, vale dizer, no preciso instante em que se dá a homologação expressa ou tácita do pagamento antecipado, promovido pelo contribuinte. E saliente-se que tal orientação é obtida, de modo pronto e imediato, da integração do art. 150 com o art. 174, ambos do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66). Não se trata, portanto, de mera proposta exegética que a doutrina produz na linha de afirmar suas tendências ideológicas. É prescrição jurídico-positiva, estabelecida pelo legislador de maneira explícita” (grifado) (Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba, Malheiros Editores, 1997, p. 232-233).

Resta claro, portanto, que não há falar em prescrição nem em decadência do direito da Apelante em pleitear o presente creditamento.

Este, aliás, é o entendimento de Alberto Xavier:

“... se o crédito tributário só se encontra definitivamente extinto ao fim de cinco anos contados do fato gerador, esta é a data da extinção a que se refere o artigo 168, a qual deverá funcionar como o dies a quo do novo prazo de cinco anos que, assim, se adiciona ao primeiro. À falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco para apuração do tributo devido” (Revista Dialética de Direito Tributário, n. 27, p. 10-11).

Dessa forma, não procede o reconhecimento da prescrição no presente caso.

6. Por último, com relação à aplicação da Taxa Selic, conforme acima já exposto, o entendimento desse Tribunal é no sentido de sua aplicação, uma vez que decorre de expressa disposição legal.

O art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95 é expresso em determinar:

“Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei n. 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente de imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

.....
§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia — SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir

da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada”.

Dúvidas não há, portanto, de que a aplicação da Taxa Selic decorre de expressa previsão legal, devendo, assim, ser aplicada ao presente caso, tendo em vista o direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de PIS e COFINS.

7. O Superior Tribunal de Justiça vem reconhecendo a aplicação da Taxa Selic para a atualização monetária de créditos tributários, conforme comprovam as decisões abaixo transcritas:

“PROCESSUAL CIVIL — EMBARGOS DE DECLARAÇÃO — AGRAVO REGIMENTAL — CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA — ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS — COMPENSAÇÃO — TAXA SELIC — CONTRADIÇÃO — INEXISTÊNCIA.

A simples irresignação da parte com o julgado não tem o condão de tornar cabíveis os embargos de declaração.

A jurisprudência desta Corte vem entendendo que a Taxa Selic é aplicável na compensação, em face da determinação contida no parágrafo 4º, do art. 39, da Lei n. 9.250/95, a partir de 1º de janeiro de 1996.

Embargos de declaração rejeitados” (EARESP n. 247362/SC — STJ — 1ª Turma — Rel. Min. Francisco Falcão — DJU 26-3-2001).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO — AGRAVO REGIMENTAL — CERCEAMENTO DE DEFESA — INEXISTÊNCIA — COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA — TAXA SELIC.

1. Inexistência de cerceamento de defesa apoiar-se a decisão monocrática em precedentes da Primeira Seção ainda não publicados, eis que constam da decisão agravada as razões de decidir, que podem ser impugnadas através do agravo.

2. Em repetição do indébito a devolução pode ser feita em espécie, via precatório, ou por compensação, na forma da lei.

3. Lei n. 9.250/95 que indicou como incidente na compensação, a correção monetária pelos índices da taxa SELIC.

4. Agravo regimental improvido” (AERESP n. 240349/SC — STJ — 1ª Seção — Rel. Min. Eliana Calmon — DJU 23.04.01).

8. Sendo assim, demonstrado à saciedade o total acerto da decisão recorrida, requer seja negado provimento ao presente recurso especial, por ser a medida da mais clara.

JUSTIÇA!

Data e Local

Assinatura do Advogado

Observação: Caso o Tribunal de Justiça ou o Tribunal Regional Federal não tenha apreciado devidamente os embargos de declaração, a primeira preliminar do recurso especial poderá ser a negativa de vigência do disposto no art. 535 do Código de Processo Civil.

19.7. RECURSO EXTRAORDINÁRIO

O recurso extraordinário tem como fundamento o art. 102, III, da Constituição Federal, cabível, portanto, contra decisões proferidas em única ou última instância, que contrariarem dispositivo da Constituição Federal, declararem a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal, ou julgarem válidos lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição Federal.

O acesso à via extraordinária está restrito às hipóteses previstas no inciso III do art. 102 da Constituição Federal, e tem como objetivo a uniformização do entendimento da Constituição Federal no território nacional; portanto, o simples reexame de prova não enseja recurso extraordinário, nos termos da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal.

Alguns aspectos importantes devem ser analisados para o cabimento do recurso extraordinário. Tratando-se de recurso excepcional, somente terá cabimento após esgotados todos os recursos nas instâncias originárias. Para a sua admissão haverá a necessidade do prequestionamento explícito da questão constitucional, ou seja, deverá a decisão recorrida ter analisado e firmado entendimento acerca da tese jurídica aventada, não bastando, portanto, simples menção ao dispositivo da Constituição Federal, sem que tenha havido o debate sobre a matéria, daí a necessidade de oposição dos competentes embargos de declaração objetivando, justamente, prequestionar a matéria constitucional para o acesso à via extraordinária.

Os demais requisitos de admissibilidade, tais como tempestividade, preparo, legitimidade para recorrer, interesse de recorrer, entre outros, devem ser atendidos pelo recorrente.

De acordo com o § 3º do art. 102 da CF, na redação da Emenda Constitucional n. 45, de 31-12-2004, no recurso extraordinário o recorrente deverá, também, demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros. A matéria está regulamentada pela Lei n. 11.418/2006, que inseriu no Código de Processo Civil os arts. 543-A e 543-B.

Excepcionalmente, em medida cautelar inominada, o STF concede efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário (*RTJ*, 112/957). De acordo com a Súmula 635 do C. STF, “Cabe ao Presidente do Tribunal de origem decidir o pedido de medida cautelar em recurso extraordinário ainda pendente do seu juízo de admissibilidade”.

Nada obsta a interposição simultânea de recurso especial e recurso extraordinário, circunstância muitas vezes exigida para que nenhum dos recursos seja considerado intempestivo.

MODELO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Petição de endereçamento: Vide 1.5.3

Processo n.

Recorrente, já devidamente qualificado nos autos do processo em referência, que promove contra, por seu advogado e bastante procurador, vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., não se conformando com o v. Acórdão de fls., e com fundamento na(s), alínea(s) a, b e/ou c, inciso III, do artigo 102, da Constituição Federal, apresentar o competente

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

endereçado ao Supremo Tribunal Federal, requerendo a juntada das anexas razões a fim de que produzam seus efeitos de direito.

Termos em que,

p. deferimento.

Data

Assinatura do Advogado

RAZÕES DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Pelo Recorrente:

Egrégio Tribunal,

Ilustres Julgadores.

I — BREVE RESUMO DOS FATOS

II — PRELIMINARMENTE

DA REPERCUSSÃO GERAL

Neste tópico há a necessidade da comprovação da repercussão geral nos termos da Lei n. 11.418/2006, que regulamentou o dispositivo constitucional que criou esse requisito de admissibilidade e acrescentou ao Código de Processo Civil o art. 543-A, que possui a seguinte redação:

“Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que

ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

§ 2º O recorrente deverá demonstrar, em preliminar do recurso, para apreciação exclusiva, do Supremo Tribunal Federal, a existência da repercussão geral”.

Ao se utilizar do termo “repercussão geral”, o legislador deixou evidente que o recurso extraordinário deve possuir importância geral para ser julgado. Uma causa é provida de repercussão geral quando há interesse geral pelo seu desfecho, ou seja, interesse público e não somente dos envolvidos naquele litígio.

No momento em que o julgamento daquele recurso deixar de afetar apenas as partes do processo, mas também uma gama de pessoas fora dele, despertando interesse público, tem aquela causa repercussão geral.

III — DO CABIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Neste tópico deverá o recorrente demonstrar o cabimento do recurso extraordinário, explicitando o prequestionamento da questão constitucional suscitada no acórdão recorrido, ou seja, o entendimento firmado pela decisão recorrida acerca da matéria. Também deverá expor a repercussão geral da questão, quando cabível a tese.

Após a demonstração do cabimento do recurso extraordinário, passará o recorrente a demonstrar a viabilidade da reforma da decisão recorrida.

IV — DO MÉRITO

Neste tópico deverá o recorrente expor as razões jurídicas a ensejar a reforma da decisão.

V — DO PEDIDO

Restando devidamente comprovada a presença dos requisitos de admissibilidade do presente Recurso Extraordinário, espera o Recorrente seja o mesmo admitido e provido, para que seja integralmente reformada a decisão de segunda instância, medida essa da mais inteira

JUSTIÇA!

Data

Assinatura do Advogado

MODELO DE CONTRARRAZÕES DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Situação hipotética: (Exame 124 — OAB/SP) Determinada Câmara de Direito Público do Eg. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em ação ordinária, negou provimento à apelação interposta pelo Estado de São Paulo ao entendimento de que é aplicável a imunidade tributária à importação de filmes de laminação para capas de livros (Polímero de Polipropileno, Filme

BOPP). O acórdão porta a seguinte ementa: Tributos — ICMS — Declaratória — Imunidade — Filme de laminação de capas de livros (Polímero de Polipropileno, Filme BOPP) — Material que se integra no produto final, incorporado ao papel das capas dos livros, tem a mesma natureza deste, gozando de sua imunidade. Honorários fixados de acordo com o tempo e trabalho exigidos do advogado — Negado provimento aos recursos.

O Estado de São Paulo interpõe Recurso Extraordinário, tempestivamente, sustentando, em síntese, o seguinte: (i) que foi ofendido mandamento constitucional de imunidade, já que o polímero de polipropileno (filme de laminação para capa de livro) não é consumido no processo de impressão de livros; (ii) que a decisão contraria a jurisprudência, que vem excluindo da proteção constitucional máquinas e mercadorias que tecnicamente são consideradas da família dos plásticos; (iii) que o insumo “polímero de polipropileno”, da família dos plásticos, não é consumido imediatamente no processo produtivo, mas desgasta-se paulatinamente na produção; (iv) que as atividades praticadas pela empresa não se restringem à edição, comercialização, importação e exportação de livros, jornais e revistas, mas também à exploração da indústria gráfica em suas diversas modalidades.

Questão: Na qualidade de advogado do contribuinte, elabore a peça adequada para apreciação pelo tribunal competente.

EXMO. SR. DR. DESEMBARGADOR PRESIDENTE DO EGRÉGIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Processo n.

Apelação Cível

_____, já devidamente qualificada nos autos do processo em referência, por seu advogado e bastante procurador, vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., em atenção ao disposto no artigo 542 do Código de Processo Civil, apresentar suas

CONTRARRAZÕES

ao Recurso Extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo, requerendo a juntada das anexas razões a fim de que produzam seus efeitos de direito.

Termos em que,

Pede e espera deferimento.

Data e local

assinatura do Advogado

CONTRARRAZÕES DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Recorrente: **Estado de São Paulo**

Recorrida: _____

Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Ilustres Ministros.

1. Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo contra Acórdão proferido pelo E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, o qual negou provimento ao recurso de Apelação da Recorrente e à remessa oficial a fim de manter a decisão de primeira instância que reconheceu o direito da Recorrida à imunidade tributária concernente ao ICMS incidente sobre operações de importação de filmes de laminação para capas de livros.

A decisão ora recorrida restou assim ementada:

“Tributos — ICMS — Declaratória — Imunidade — Filme de laminação de capas de livros (Polímero de Polipropileno, Filme BOPP) — Material que se integra no produto final, incorporado ao papel das capas dos livros, tem a mesma natureza deste, gozando de sua imunidade. Honorários fixados de acordo com o tempo e trabalho exigidos do advogado — Negado provimento aos recursos”.

Inconformado, o Estado de São Paulo, com fulcro no artigo 102, inciso III, da Constituição Federal, interpõe o presente Recurso Extraordinário, alegando, em síntese, a violação ao disposto no artigo 150, inciso VI, letra d, da Constituição Federal tendo em vista que o filme de laminação para capa de livro não é consumido no processo de industrialização, portanto, não se incorpora ao papel das capas de livros, bem como pelo fato de a Recorrida explorar a atividade de indústria gráfica em suas diversas modalidades.

Alega, ainda, que a decisão recorrida contraria o entendimento desse E. Supremo Tribunal Federal no sentido de excluir da imunidade tributária as máquinas e mercadorias que tecnicamente são consideradas da família dos plásticos.

Da simples análise do Recurso Extraordinário interposto, temos como certo que o mesmo não poderá prosperar, uma vez que se encontra carente de qualquer fundamentação a ensejar a sua admissão, bem como não preenche os requisitos de admissibilidade.

2. O artigo 541 do Código de Processo Civil, ao disciplinar o Recurso Especial, assim determina:

“Art. 541. O recurso extraordinário e o recurso especial, nos casos previstos na Constituição Federal, serão interpostos perante o presidente ou vice-presidente do tribunal recorrido, em petições distintas, que conterão:

I — a exposição do fato e do direito;

II — a demonstração do cabimento do recurso interposto;

III — as razões do pedido de reforma da decisão recorrida.

.....”.

No tocante à alegação de que a Recorrida não tem direito à imunidade tributária, já que tem como atividade a indústria gráfica em suas diversas modalidades, o presente Recurso

Extraordinário não tem condições de admissão, pois ausente qualquer prequestionamento acerca da aludida matéria, não ensejando, portanto, a via extraordinária.

Nesse sentido o entendimento desse E. Supremo Tribunal Federal:

“RECURSO. Agravo de Instrumento. Admissibilidade. Certidão de Intimação do acórdão recorrido. Peça obrigatória. Presença. Decisão agravada. Reconsideração. Não pode deixar de ser conhecido o agravo de instrumento corretamente formado. Recurso Extraordinário. Inadmissibilidade. Prequestionamento. Falta. Agravo regimental não provido. Aplicação das Súmulas n. 282 e 356. Não se admite recurso extraordinário, quando falte prequestionamento da matéria constitucional invocada. Recurso Extraordinário. Inadmissibilidade. Alegação de ofensa ao art. 5º, II, da CF. Ofensa constitucional indireta. Aplicação da súmula 639. Não cabe recurso extraordinário que teria por objeto alegação de ofensa que, irradiando-se de má interpretação, aplicação, ou, até, de inobservância de normas infraconstitucionais, seria apenas indireta à Constituição da República, aplicando-se quanto ao princípio da legalidade a súmula 639” (AI 390808/BA — STF — 1ª Turma — Rel. Min. Cezar Peluso — DJU 17.09.2004).

Com relação à alegação de que o produto importado não é consumido no processo de impressão dos livros, portanto, não integra o papel das capas dos livros, melhor sorte não possui o Ilustre Procurador Estadual, uma vez que a análise da aludida matéria enseja o reexame de prova não admissível na via extraordinária.

O Supremo Tribunal Federal assim vem decidindo:

“ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. CONVERSÃO SALARIAL EM URV. 11,98%. MATÉRIA FÁTICA.

I — Inocorrência do contencioso constitucional autorizador do recurso extraordinário.

II — Impossibilidade do reexame de prova em recurso extraordinário. Súmula 279-STF.

III — Agravo não provido” (AI 458269 — AgR/DF — STF — 2ª Turma — Min. Carlos Velloso — DJU 22.10.2004).

Resta claro, assim, que o presente recurso extraordinário não deve ser admitido, tendo em vista a ausência dos requisitos de admissibilidade à via extraordinária. Porém, caso não seja esse o entendimento de Vossas Excelências, no tocante ao mérito o presente recurso da mesma forma não tem condições de prosperar.

3. A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso VI, letra d, assim dispõe:

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

.....
VI — instituir impostos sobre:

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

A imunidade constante da letra d do inciso VI do art. 150 é a expressão do direito à liberdade de expressão e do pensamento, garantindo, assim, a difusão da cultura e da educação.

Tendo em vista o conteúdo da norma constitucional, é certo que todos os livros, jornais, periódicos, bem como o papel destinado à sua impressão, estão imunes aos impostos, pois o que se pretende é garantir a liberdade de manifestação e, também, o acesso à informação e à cultura.

Tem-se entendido, ainda, que outros insumos, tais como a tinta de impressão, os filmes de laminação para capa de livros etc., também estão abrangidos por essa imunidade.

O entendimento exposto pelo Tribunal a quo está em consonância com o conteúdo da norma constitucional, pois o que se prestigia, como já mencionado, é a liberdade de pensamento e o acesso à informação, devendo a imunidade atingir todas as etapas necessárias para a efetiva manifestação da liberdade de expressão, nela incluídos todos os insumos utilizados.

Esse E. Supremo Tribunal Federal assim vem entendendo:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PAPEL: FILMES DESTINADOS À PRODUÇÃO DE CAPAS DE LIVROS. C.F., ART. 150, VI, d.

I — Material assimilável a papel, utilizado no processo de impressão de livros e que se integra no produto final — capas de livros sem capa-dura — está abrangido pela imunidade do art. 150, VI, d. Interpretação dos precedentes do Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, nos RREE 174.476/SP, 190.761/SP, Ministro Francisco Rezek, e 203.859/SP e 204.234/RS. Ministro Maurício Corrêa.

II — R.E. conhecido e provido” (RE 392221/SP — STF — 2ª Turma — Ministro Carlos Velloso — DJU 11.06.2004).

Resta claro, portanto, que o Polímero de Polipropileno, Filme BOPP, por integrar o papel destinado para as capas dos livros, está abrangido pela imunidade tributária.

4. Sendo assim, demonstrado à saciedade o total acerto da decisão recorrida, requer seja negado provimento ao presente recurso extraordinário, por ser a medida da mais clara

JUSTIÇA!

Data e Local

Assinatura do Advogado

20

O ARROLAMENTO DE BENS E AMEDIDA CAUTELAR FISCAL

De acordo com o art. 64 da Lei n. 9.532/97, a autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a 30% do seu patrimônio conhecido e superar R\$ 500.000,00 (a lei é de dezembro de 1997). Se o crédito tributário for formalizado contra pessoa física, no arrolamento devem ser identificados, inclusive, os bens e direitos em nome do cônjuge, não gravados com a cláusula de incomunicabilidade.

O termo de arrolamento deve ser registrado, independentemente do pagamento de custas ou emolumentos, nos órgãos competentes (Registro de Imóveis, Detran etc.).

As certidões de regularidade fiscal expedidas deverão conter informações quanto à existência de arrolamento.

A partir da data da notificação do ato de arrolamento, mediante entrega de cópia do respectivo termo, o proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.

A alienação, oneração ou transferência, a qualquer título, dos bens e direitos arrolados, sem a devida comunicação, autoriza o requerimento de medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo.

O Decreto n. 4.523/2002 regulamenta o arrolamento de bens para interposição de recurso voluntário no processo administrativo pertinente à exigência de créditos tributários da União.

A medida cautelar fiscal instituída pela Lei n. 8.397/92 pode ser proposta antes da execução fiscal ou no curso desta. O objeto da ação é tornar indisponíveis os bens do contribuinte que apresente situação que pode colocar em risco o recebimento do crédito fiscal de natureza tributária ou não tributária (art. 2º da Lei n. 8.397/92).

O requerido será citado para, no prazo de quinze dias, contestar o pedido,

indicando as provas que pretenda produzir.

Conta-se o prazo da juntada aos autos do mandado de citação, devidamente cumprido, ou da execução da medida cautelar fiscal, quando concedida liminarmente.

Quando a medida cautelar for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da dívida ativa no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa, sob pena de cessar a eficácia da medida.

Decretada, a medida cautelar fiscal será comunicada imediatamente ao registro público de imóveis, ao Banco Central do Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários e às demais repartições que processem registros de transferência de bens, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a constrição judicial. A medida, contudo, pode ser substituída por garantia correspondente ao valor da pretensão da Fazenda Pública, na forma do art. 9º da Lei n. 6.830/80.

A cautelar fiscal tem por pressuposto um crédito fiscal, ainda que o lançamento não esteja definitivamente constituído.

A medida deve ser requerida ao juiz competente para a execução judicial da dívida ativa e admite liminar. Caso a execução se encontre em grau de recurso a medida deve ser requerida ao relator do recurso.

BIBLIOGRAFIA

ÁLVARES, Manoel. *Código Tributário Nacional*. Coordenação de Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998; 8. ed. 2002.

AVILA, Alexandre Rosato da Silva. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Verbo, s. d.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6. t. 1.

BORBA, Cláudio. *Direito tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal anotada*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 9. ed. e 14. ed. São Paulo: Malheiros.

———. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

DIPINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FEDERIGHI, Wanderley José. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2000.

FERNANDES, Odmir. *Código Tributário Nacional comentado*. Obra coletiva. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FUHRER, Maximilianus Cláudio Américo; FUHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. *Resumo de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética,

2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário II*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

———. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais*. São Paulo: Dialética, 1997.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

———. *Mandado de segurança*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

———. *Direito municipal brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, teoria e prática*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999; 8. ed. 2000.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NEGRÃO, Theotonio. *Código de Processo Civil e legislação processual em vigor*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Contribuições sociais — questões práticas*. São Paulo: Dialética, 1995.

RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

ROSA JR., Luiz Emygdio. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SILVA, José Afonso da. *O Município na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.