



# **Direito Tributário – Direito Constitucional Tributário**



# **Direito Tributário – Direito Constitucional Tributário**

Gláucia Vieira Félix

Márcio Alexandre Ioti Henrique

© 2018 por Editora e Distribuidora Educacional S.A.

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida ou transmitida de qualquer modo ou por qualquer outro meio, eletrônico ou mecânico, incluindo fotocópia, gravação ou qualquer outro tipo de sistema de armazenamento e transmissão de informação, sem prévia autorização, por escrito, da Editora e Distribuidora Educacional S.A.

**Presidente**

Rodrigo Galindo

**Vice-Presidente Acadêmico de Graduação e de Educação Básica**

Mário Ghio Júnior

**Conselho Acadêmico**

Ana Lucia Jankovic Barduchi

Camila Cardoso Rotella

Danielly Nunes Andrade Noé

Grasiele Aparecida Lourenço

Isabel Cristina Chagas Barbin

Lidiane Cristina Vivaldini Olo

Thatiane Cristina dos Santos de Carvalho Ribeiro

**Revisão Técnica**

André de Faria Thomaz

Betania Faria e Pessoa

Daniel Cerqueira

Vaine Fermoseli Vilga

Wilson Moises Paim

**Editorial**

Camila Cardoso Rotella (Diretora)

Lidiane Cristina Vivaldini Olo (Gerente)

Elmir Carvalho da Silva (Coordenador)

Leticia Bento Pieroni (Coordenadora)

Renata Jéssica Galdino (Coordenadora)

---

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**

Félix, Gláucia Vieira  
F316d Direito tributário - direito constitucional tributário / Gláucia  
Vieira Félix, Márcio Alexandre Ioti Henrique. – Londrina :  
Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2018.  
232 p.

ISBN 978-85-522-1115-0

1. Princípios constitucionais tributários. 2. Tributos e espécies. 3. Obrigações e créditos tributários. I. Félix, Gláucia Vieira. II. Henrique, Márcio Alexandre Ioyi. III.

Título.

CDD 343

---

Thamiris Mantovani CRB-8/9491

2018

Editora e Distribuidora Educacional S.A.

Avenida Paris, 675 – Parque Residencial João Piza

CEP: 86041-100 – Londrina – PR

e-mail: editora.educacional@kroton.com.br

Homepage: <http://www.kroton.com.br/>

# Sumário

<b>Unidade 1   O conceito de tributo e a norma tributária</b>	<b>7</b>
Seção 1.1 - Teoria geral do tributo	9
Seção 1.2 - Fontes e estudo da norma jurídica tributária	28
Seção 1.3 - Competências tributárias	47
<b>Unidade 2   Limitações constitucionais ao poder de tributar e normas gerais em matéria tributária</b>	<b>65</b>
Seção 2.1 - Princípios tributários	68
Seção 2.2 - Imunidades, isenções e não incidência	87
Seção 2.3 - Normas gerais em matéria tributária	104
<b>Unidade 3   Incidência e aplicação do Direito Tributário</b>	<b>125</b>
Seção 3.1 - Responsabilidade tributária	128
Seção 3.2 - Obrigação e crédito tributário	145
Seção 3.3 - Constituição do crédito tributário	159
<b>Unidade 4   Obrigação, crédito, extinção e planejamento tributário</b>	<b>175</b>
Seção 4.1 - Suspensão e exigibilidade do crédito	178
Seção 4.2 - Extinção do crédito tributário	194
Seção 4.3 - Planejamento tributário	211



# Palavras do autor

Olá, caro aluno!

Você está prestes a percorrer o vasto universo do Direito Tributário. O Direito Tributário é um ramo do Direito Público que se ocupa das relações entre o Fisco e as pessoas que se sujeitam a obrigações tributárias de qualquer natureza, é importante para o profissional do Direito conhecer e se aprofundar por esse universo denso e complexo.

Nossa vida profissional e pessoal é permeada o tempo todo pela tributação. Ao adquirirmos um imóvel ou, bens de consumo em nosso dia-a-dia; ao recebermos os nossos salários e remunerações; ao iniciarmos nossas atividades como advogados, temos que pagar taxas para o regular funcionamento de nossos escritórios; ou ao prestarmos serviços advocatícios, sempre estaremos diante da tributação e suas regras, objetos de estudo do Direito Tributário. Não bastasse a grande quantidade de tributos existentes no Brasil e a alta carga tributária suportada pelos brasileiros e, principalmente, pelo empresariado brasileiro, o Sistema Tributário Brasileiro é extremamente complexo, o que, conforme o Relatório Doing Business, faz com que o Brasil gaste 2.038 horas por ano com gestão fiscal tributária, ao passo que a média dos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE é de 163 horas por ano, exigindo de profissionais como o administrador, o economista e o contador, e ainda mais do profissional do direito, a compreensão e o gerenciamento da incidência tributária, a partir de uma abordagem geral e abrangente do Direito Tributário.

Para que você se torne capaz de realizar um bom gerenciamento das incidências tributárias, é imprescindível que você conheça os conceitos e finalidades do sistema tributário em nível federal, estadual e municipal, tornando-se assim um profissional qualificado para um mercado cada vez mais exigente e complexo a partir do conhecimento do Sistema Tributário Brasileiro.

Nesta obra, você conhecerá, por meio dos aspectos tributários, as aplicações práticas desse ramo do Direito, partindo do conceito e finalidades do Direito Tributário, verificando como se dá a tributação das pessoas físicas e jurídicas no Brasil e quais os reflexos

que a tributação pode provocar no desenvolvimento de atividades empresariais e no dia-a-dia dos demais brasileiros. Após conhecer as noções introdutórias ao estudo do Direito Tributário, você dedicará os seus estudos ao Sistema Tributário Nacional e à Legislação Tributária, conhecendo assim as competências federativas para tributar e também, pois de extrema importância para uma tributação justa, as limitações ao poder de tributar dos entes federados. Dando continuidade aos seus estudos, você se tornará capaz de entender o funcionamento da atividade e administração tributária desde a ocorrência do fato gerador do tributo até a cobrança desses valores pelo Fisco. E, por fim, você aprenderá sobre o planejamento tributário e a sua importância para que, nos limites da lei, tenhamos a possibilidade concreta de redução da carga tributária e até mesmo de uma tributação mais justa para qual a se preparou efetivamente o sujeito passivo da relação tributária.

Sendo assim, não perca mais tempo, comece agora os seus estudos sobre o Direito Tributário e torne-se cada vez mais um profissional que o mercado deseja e espera, por ser alguém preparado para lidar efetivamente com a complexa realidade tributária brasileira. Aqui você compreenderá a tributação de forma prática, a partir da resolução de situações problemas que são reais no universo jurídico, e de uma leitura didática que te levará a compreensão do funcionamento do Sistema Tributário Nacional. Vamos começar?



# O conceito de tributo e a norma tributária

## Convite ao estudo

Prezado aluno,

Inicialmente, você dedicará seus estudos aos aspectos tributários iniciais, conhecendo conceitos importantes que te possibilitará compreender a legislação tributária e como funciona o Sistema Tributário Brasileiro. Por isso, nessa primeira unidade, você conhecerá os aspectos introdutórios da ciência do Direito Tributário, compreendendo a Teoria Geral do Tributo – conceito, espécies tributárias e a regra-matriz de incidência tributária. Também conhecerá as fontes do Direito Tributário e os principais aspectos da norma tributária, como a validade, a vigência e a eficácia dessa norma e, de modo especial, em razão da sua importância para toda a compreensão da tributação, a hipótese de incidência tributária. Por fim, você compreenderá como a Constituição estabelece o exercício das competências por cada um dos Entes Federados, compreendendo, inclusive, os princípios que regem o exercício dessas competências.

No mercado atual, bastante competitivo e complexo, torna-se um diferencial para o profissional do Direito o conhecimento do Sistema Tributário Nacional, suas características e peculiaridades, suas complexidades e as possibilidades de se fazer um planejamento tributário lícito que permita a redução da carga tributária incidente. Ao final do estudo desta unidade, você será capaz de compreender os aspectos iniciais da ciência do Direito Tributário que lhe serão úteis para se aprofundar no universo da tributação.

Agora então, durante o estudo desta unidade, imagine que você foi contratado para atuar como advogado no

setor jurídico dessa empresa. Muitas empresas tem enfrentado sérios problemas financeiros por má gestão de seus recursos financeiros e também pela elevada carga tributária por ela suportada e, com isso, não tem tido fluxo de caixa suficiente para solver suas dívidas para com os fornecedores. Além dos problemas financeiros que a empresa enfrenta, o cenário econômico nacional não é promissor e os governos federal e estadual decidiram instituir impostos e taxas como forma de ampliar a obtenção de receitas derivadas para os cofres públicos como meio para o custeio das despesas públicas. Você, enquanto advogado deve verificar: é de conformidade com a lei a instituição e cobrança desses tributos? Haverá incidência legítima desses tributos para a empresa?

Vamos começar a conhecer esse universo tão rico e tão denso do Sistema Tributário Brasileiro?

# Seção 1.1

## Teoria geral do tributo

### Diálogo aberto

Olá, aluno,

Você está adentrando agora o universo do Direito Tributário. Uma área do direito muito importante e faz conexão com diversas disciplinas como a economia, a contabilidade, a gestão empresarial e a administração, permeia as mais diferentes relações jurídicas firmadas por pessoas físicas e jurídicas. Por meio dessa disciplina, você será capaz de compreender como se dá a tributação no Brasil e as normas que regem a instituição e arrecadação de tributos, tornando-se capaz de aplicar, de forma prática, as normas de direito tributário na sua vida profissional. Sendo assim, como você já sabe, imagine que você foi contratado pela Empresa Mineration S/A para atuar como advogado em seu setor jurídico e essa empresa tem passado por diversos problemas de natureza financeira. Desta forma, você e sua equipe devem dar uma solução viável e eficiente para a seguinte situação: o Estado de Minas Gerais - onde está situada a Mineration S/A – instituiu, por meio de lei, uma taxa pelo serviço de prevenção e extinção de incêndio prestado ou colocado à disposição do contribuinte. O contribuinte da referida taxa seria o proprietário de imóveis, residenciais ou não, e teria como base de cálculo a metragem da unidade imobiliária. Você e sua equipe, reunidos, levantam um questionamento a respeito dessa taxa, buscando uma possibilidade de afastar a sua incidência: seria legítima e constitucional a instituição de uma taxa que tem como base de cálculo um dos mesmos elementos da base de cálculo do IPTU? Poderia haver essa identidade das bases de cálculo da taxa e do imposto?

Dessa forma, os executivos da Mineration S/A solicitam a você a emissão de um parecer acerca dessa demanda respondendo a cada um desses questionamentos feitos a você. Para tanto, será necessário que você compreenda o conceito de tributos e suas espécies, previstas na legislação vigente.

## Não pode faltar

Olá, caro aluno,

Compreenderemos Sistema Tributário Nacional e as Normas Gerais de Direito Tributário, é muito importante para você, enquanto profissional e cidadão, conhecer o funcionamento da tributação no Brasil, isto porque, todos os dias, você se depara com os tributos mais diversos em diversas de nossas atividades cotidianas. Mas vamos pensar como profissionais do Direito? A importância do estudo da ciência do Direito Tributário não se aplica somente àqueles que se dedicarão profissionalmente a esse universo. Veja: se você, como advogado, por exemplo, atuar em um processo de inventário, você precisará conhecer as normas tributárias sobre o ITCD; se você atuar no ramo do Direito Imobiliário, precisará conhecer as normas sobre impostos reais como o IPTU e o ITBI; ou ainda, se você se dedicar ao direito aplicado ao comércio exterior, você precisará conhecer normas tributárias relativas ao Imposto de Importação e outros tributos incidentes sobre a importação como é o caso do ICMS e do IPI.

Com esses exemplos, você já pode perceber o quanto é importante para advogados, juízes, membros do Ministério Público ou para qualquer aplicador do direito compreender e saber aplicar aos casos concretos a legislação tributária. Vamos começar então entendendo o que é a ciência do Direito Tributário.

O Direito Tributário pode ser conceituado como o ramo do Direito Público que se dedica a regulamentar a relação jurídico-obrigacional que se estabelece entre o ente tributante – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – e o sujeito passivo da obrigação tributária – contribuinte e responsável tributário, limitando, assim, o poder de tributar concedido ao Poder Público no exercício de sua soberania e protegendo o cidadão dos abusos e arbitrariedades que possam existir no exercício desse poder. Você já é capaz então de perceber que a finalidade do Direito Tributário é a limitação do poder que o Estado tem para tributar, exigindo que ele – o Estado – respeite a lei; e proteger o cidadão contra o exercício abusivo e arbitrário desse poder, conforme se verá quando do estudo dos princípios constitucionais tributários, entre eles o Princípio da Legalidade.

O Direito Tributário tem fundamentos bastante distintos dos ramos do Direito Privado, uma vez que a legislação tributária se constrói sobre dois princípios fundamentais, quais seja a supremacia do interesse público sobre o interesse privado e a indisponibilidade do interesse público.

Pela obrigação de pagar tributo que decorre diretamente da lei, sem que tenha havido qualquer manifestação de vontade do contribuinte ou responsável tributário no sentido de concordar ou não com a instituição e cobrança do tributo e pelas inúmeras prerrogativas que o Estado tem e que o colocam em situação de desigualdade para com o sujeito passivo da obrigação tributária é que podemos visualizar, facilmente, a supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

Já quanto à indisponibilidade do interesse público se concretiza no fato de que o Fisco, por ser uma instituição de administração pública, não pode renunciar àquilo que não lhe pertence, uma vez que o titular dos interesses e patrimônio público é o povo, sendo o Estado apenas o gestor desses bens.



**Pesquise mais**

Para que você compreenda melhor o Princípio da Supremacia do Interesse que é um princípio basilar da tributação, leia esse artigo disponibilizado pela Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais de autoria de Isabelle de Baptista. Disponível em: <<http://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1768.pdf>> Acesso em: 16 mar. 2018.

Leia também esse artigo a respeito do Princípio da Legalidade. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67585/70195>>. Acesso em: 16 mar. 2018

A ciência do Direito Tributário se dedica ao estudo dos tributos e da atuação estatal na arrecadação desses tributos. Mas a pergunta que você pode se fazer é: afinal o que é o tributo?

O Código Tributário Nacional definiu o tributo em seu art. 3º (BRASIL, 1966) que dispõe:



**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.**

Para que você possa compreender melhor essa definição, nós analisaremos cada um de seus aspectos e suas peculiaridades. Começamos então pelo fato de o tributo ser uma prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.

É por meio dessa prestação que o Estado tem assegurado os recursos financeiros suficientes à consecução de seus objetivos, sendo o principal objetivo a satisfação do interesse público. É por esse motivo que a natureza do tributo é pecuniária; o Estado precisa de dinheiro para custear os gastos públicos e assim cumprir as suas funções. Não se pode ter tributo in natura, ou seja, não se admite o pagamento dos tributos com serviços ou bens diversos do dinheiro.

Contudo, o tributo é lícito e o CTN – Código Tributário Nacional – permite que os tributos sejam quitados mediante a entrega de outras utilidades que possam ser expressas em moedas ou cujo valor nela se exprimir, mas para que o contribuinte tenha essa alternativa no pagamento em moeda, é necessário que essas outras utilidades estejam previstas no próprio código. É o que ocorre com o art. 141 do CTN (BRASIL, 1966), que afirma que o crédito tributário somente se extingue nas hipóteses nele previstas.

Podemos citar aqui, como exemplo, a possibilidade de pagamento de tributo com títulos da dívida pública (ALEXANDRE, 2017). O CTN permite, como forma de extinguir o crédito tributário, a compensação (art.156, II, CTN) e o pagamento do tributo com títulos da dívida pública configura uma hipótese de compensação tributária, pois, se o contribuinte possui um título da dívida pública contra determinado ente federado, é dele credor; mas, se ao mesmo tempo deve tributo a esse mesmo ente, sendo dele devedor, as obrigações se extinguirão até o montante em que se compensarem. Por esse motivo, o pagamento em títulos da dívida pública se conforma no conceito do art. 3º do CTN, qual seja, “valor que nela se possa exprimir”.

Mas devemos ressaltar que a Receita Federal do Brasil não admite, em regra, a compensação entre créditos de natureza diversa, como, por exemplo, compensar um crédito de natureza tributária com um crédito previdenciário. Esse também tem sido o entendimento dos Tribunais Superiores, como se vê do julgado do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1243162/PR:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA ANTIGA RECEITA FEDERAL (CRÉDITOS DE PIS E COFINS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO) COM CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMPOSSIBILIDADE. ART. 26 DA LEI Nº 11.457/07. PRECEDENTES. É ilegítima a compensação de créditos tributários administrados pela antiga Receita Federal (PIS e COFINS decorrentes de exportação) com débitos de natureza previdenciária antes administrados pelo INSS (art. 11 da Lei nº 8.212/91), ante a vedação legal estabelecida no art. 26 da Lei nº 11.457/07. Precedentes.

O art. 170 do CTN é claro ao submeter o regime de compensação à expressa previsão legal. Em outras palavras, é ilegítima a compensação não prevista em lei. No caso, há regra expressa no ordenamento jurídico, especificamente o art. 26 da Lei 11.457/07, a impedir a compensação pretendida pela recorrente.

Recurso especial não provido” (REsp nº 1243162/PR, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 28 mar. 2012).

Da mesma forma, é possível o pagamento de tributos federais por meio da dação com bens imóveis, autorizada pelo art. 156, inciso XI do CTN (BRASIL, 1966), e que é regulamentado pela Lei 13.259/2016 (BRASIL, 2016). Contudo, lembre-se: o regulamento limita o pagamento aos débitos que estejam inscritos em dívida ativa.

O tributo é também uma prestação compulsória, pois é cobrado do sujeito passivo da relação tributária no exercício do poder de império do Estado, sendo irrelevante a vontade de pagar do devedor. O nascimento da obrigação tributária independe da vontade e até do conhecimento do sujeito passivo. Tomemos como exemplo o IPVA, o simples fato de ser proprietário de um veículo já te torna sujeito passivo de uma relação tributária que tem como sujeito ativo

um Estado da Federação. Não é necessário que você se dirija à Administração Fazendária para dizer que você possui um veículo e que, portanto, pretende pagar o respectivo tributo. Ainda que você não o faça, no momento em que adquire o veículo, ocorreu o fato gerador do IPVA, e ainda que contra a sua vontade, você já está obrigado a pagar o tributo.

Outro elemento importante da definição é que o tributo não pode constituir uma sanção a ato ilícito, porque se assim o fosse, não estaríamos diante de um tributo e sim de uma multa, de uma penalidade. A multa tem como hipótese de incidência um ato ilícito, mas a hipótese de incidência do tributo sempre será algo lícito.

Mas observe e não chegue a conclusões precipitadas, o CTN não está afirmando, por exemplo, que a receita auferida em uma atividade ilícita não está sujeita a tributação, muito antes pelo contrário; por exemplo, a receita auferida por um traficante de drogas enquadra-se perfeitamente no fato gerador do IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física – que é aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, podendo então essa receita ser perfeitamente tributada pela União. O que não ocorre, por exemplo, se um Estado quiser estabelecer a hipótese de incidência do ICMS sobre a venda de drogas no território do Estado, porque nesse caso o tributo teria como hipótese de incidência uma atividade ilícita.

O tributo é ainda uma prestação instituída em lei, em respeito ao princípio da legalidade estabelecido no art.150, I da CR/88 (BRASIL, 1988) e ao fato de que a lei é o legítimo instrumento da manifestação da vontade popular, uma vez que é aprovada pelos representantes do povo, e assim pode-se dizer, ao menos teoricamente, que no momento em que uma lei cria um tributo o povo paga por aqueles tributos que “aceitou pagar”.

Por fim, o tributo é uma prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, não cabendo à autoridade pública analisar se é conveniente e oportuno cobrar o tributo. A cobrança deve ser feita de maneira vinculada, ou seja, o administrador público está obrigado a cobrar o tributo devido a qualquer que seja a circunstância da tributação, uma vez que a lei não lhe concedeu qualquer margem de discricionariedade em sua atuação.



Esteja atento ainda ao fato de que a definição de tributo não possui qualquer elemento relativo à destinação legal do produto de sua arrecadação, sendo o que dispõe o art.4º do CTN (BRASIL, 1966):

**A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.**



Agora que você já conhece, de forma detalhada, o conceito legal de tributo, vamos conhecer as espécies tributárias?

Com base no entendimento do Supremo Tribunal Federal e nas disposições constitucionais sobre os tributos, adota-se, majoritariamente, no Brasil a “Teoria Pentapartite ou Quinquipartite dos Tributos”. Por meio dessa teoria, defende-se a existência de cinco espécies tributárias, quais sejam: Impostos; Taxas; Contribuições de Melhoria; Empréstimos Compulsórios e Contribuições Especiais.

Quando vamos classificar um tributo quanto ao seu fato gerador, devemos nos perguntar se o Estado tem de realizar alguma atividade específica em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária que se originou. Se a resposta for negativa, estamos diante de um tributo não vinculado, tendo como exemplo os impostos; já se a resposta for positiva, estamos diante de um tributo vinculado à atividade estatal prestada ou posta à disposição do contribuinte, como é o caso das taxas e contribuições de melhoria, que você conhecerá adiante.

### 3.1) IMPOSTOS

O art. 16 do CTN define o que é imposto, estabelecendo que este é um tributo independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. É também tributo não vinculado e que incide sobre as mais variadas manifestações de riqueza do sujeito passivo da obrigação tributária. A partir do momento que manifesta riqueza, por exemplo, compra um veículo, adquire um imóvel ou recebe o seu salário, fica obrigado a contribuir com o Estado, entregando-lhe, de forma compulsória, os recursos de que este precisa para satisfazer o bem comum. Os impostos também não podem ter a sua arrecadação destinada a um órgão, fundo

ou despesa por expressa vedação constitucional, por serem eles destinados a serviços gerais do ente público, não carregando em si as características de especificidade e divisibilidade.

### 3.2) TAXAS

Segundo a Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte (art. 145, II – na mesma linha de raciocínio, dispõe o art.77 do CTN).

Já que a taxa é um tributo vinculado a uma atividade estatal, o ente federado competente para instituir e cobrar a taxa é aquele que presta o serviço ou que exerce legitimamente o poder de polícia. Essa característica da taxa é que faz dela um tributo de retribuição, ou seja, paga-se por uma contraprestação a uma atividade prestada pelo Estado, e assim, em razão dessa retributividade, o Estado não pode cobrá-las sem que exerça o poder de polícia ou preste ao contribuinte, ou coloque à sua disposição, um serviço público específico e divisível.

Você então já percebeu que duas são as atividades estatais que podem ensejar a cobrança de uma taxa. Vamos compreendê-las melhor?

#### a) Taxas de Polícia

O CTN, no art.78 (BRASIL, 1966), conceitua o poder de polícia como:



**atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.**

Mas lembre-se, para que seja possível a cobrança de taxas, o exercício do poder de polícia precisa ser regular, ou seja, desempenhado em consonância com a lei, com obediência ao princípio do devido processo legal e sem abuso ou desvio de poder (CTN, art.78, parágrafo único).

A taxa de polícia, diferentemente da taxa de serviços que veremos a seguir, é cabível somente se houver o efetivo exercício desse poder. Contudo, é possível, de acordo com entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal (v.g., AI 802.707/SC), a presunção do exercício de tal poder, uma vez que estando o órgão de fiscalização devidamente instituído por lei e integrado por servidores competentes para o exercício daquela atividade, pode-se presumir que a atividade é exercida, não havendo necessidade de que os fiscais vão de porta em porta para que se conclua que o exercício é efetivo.

#### b) Taxas de serviço

Para que o ente público crie uma taxa de serviço é necessário que esse serviço se caracterize pela divisibilidade e especificidade. Segundo o CTN (BRASIL, 1966), os serviços são específicos quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas são divisíveis quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (art.79, II e III).

No caso das taxas de serviços se a lei define o serviço como de utilização compulsória e este serviço é posto à disposição do usuário mediante uma atividade administrativa em efetivo funcionamento, como vimos acima, é possível que o ente tributante cobre a taxa mesmo sem que haja a efetiva utilização do serviço por esse usuário. É o que a lei denomina de utilização potencial (CTN, art.79, I,b).

Tomemos como exemplo o serviço de coleta de lixo, sendo definido em lei como serviço de utilização compulsória, uma vez que não compete ao particular decidir se utiliza desse serviço ou não. Por questões de saúde pública, é necessário que todo o lixo produzido pelos cidadãos seja recolhido, pois, caso não o fosse – ou seja, só fosse recolhido daqueles que quisessem pagar pelo serviço público -, toda a coletividade restaria prejudicada.

Devemos ressaltar que a potencialidade é da utilização do serviço público e não da disponibilização dele. A Prefeitura do Município deve disponibilizar efetivamente o serviço de coleta de lixo para toda a municipalidade, ainda que nem toda ela se utilize daquele serviço.



Vamos lembrar a diferença entre a Taxa de Polícia e a Taxa de Serviços?

Por meio da Taxa de Polícia, o Poder Público exerce atividade que limita disciplinando direito dos particulares regulando a prática de ato ou abstenção de fato em razão de interesse público.

Já pela Taxa de Serviço, o Poder Público remunera a prestação de serviços públicos específicos ou divisíveis, por sua utilização, efetiva ou potencial.

Outro ponto relevante a respeito das taxas é que a Constituição Federal (BRASIL, 1988) proíbe que elas tenham base de cálculo própria de impostos (art.145, § 2º) e o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) dispõe que a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondem a imposto (art.77, parágrafo único).

Contudo, é importante que você saiba que, de acordo com o entendimento sumulado do STF, "é constitucional a adoção no cálculo do valor da taxa de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra" (Súmula Vinculante nº 29).



Você aprendeu a respeito da natureza das taxas e quais os requisitos para sua instituição. Você sabe quais são as taxas que mais comumente incidem sobre as atividades empresariais? Qual dos entes federados mais onera as atividades empresariais com taxas para o exercício dessas atividades?

### 3.3) CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

O tributo tem a obrigação de ter como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Para que o ente público possa realizar a cobrança dessa contribuição, é necessário que haja a realização de uma obra pública e que, em decorrência dela, haja uma valorização no valor dos imóveis pertencentes aos potenciais

sujeitos passivos desse tributo. Lembre-se de que o fato gerador desse tributo é a valorização do bem e não a realização da obra. Por esse motivo, a base de cálculo da contribuição de melhoria será exatamente o valor acrescido ao imóvel. Se não houver valorização, não há legitimidade da tributação.

É importante ressaltar aqui que existe um limite total para a cobrança do tributo. O ente tributante não pode cobrar mais do que gastou com a obra. Mas não deve ser observado somente o limite total, mas também o limite individual da cobrança, esse sim diretamente relacionado com a valorização imobiliária, não podendo cobrar do contribuinte mais do que seu imóvel se valorizou.

### 3.4) EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

O artigo 148 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) define as situações em que é possível a instituição pela União, mediante lei complementar, dos denominados empréstimos compulsórios. E são elas:

**I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".**



Uma das características dos empréstimos compulsórios é que tais tributos são, por sua natureza, restituíveis. O contribuinte, apesar de ser obrigado a pagar quando instituído – por isso, compulsório – tem o direito de ser restituído na forma da lei; lei esta que, segundo o parágrafo único do art.15 do CTN (BRASIL, 1966), deve fixar o prazo e as condições de resgate. Desta forma, a tributação não será legítima sem a previsão de restituição.

Somente a União pode instituir empréstimos compulsórios e isso só é possível mediante lei complementar. Cumpre destacar que a aplicação da receita oriunda do empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição; caso contrário, é ilegítima a sua cobrança.

### 3.5) AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Dispõe o art.149 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) que:



compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

O critério de identificação dessas contribuições baseia-se na finalidade da criação do tributo (art. 149 CF/88) havendo necessária vinculação da receita que deu causa a sua criação. Por isso dizemos que essas contribuições, diferentemente dos impostos, têm destinação específica.

Entre as contribuições sociais temos as contribuições de seguridade social que são destinadas ao financiamento da previdência social, da saúde e da assistência social, conforme dispõe o art. 195 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Temos também as contribuições sociais residuais (art. 195, § 4º; CR/88), aquelas que, mediante lei complementar, a União pode instituir para estabelecer outras fontes de financiamento da seguridade além daquelas previstas no mesmo art. 195. E, por fim, temos as contribuições sociais gerais que são destinadas às atuações da União nas áreas sociais que não estejam enquadradas no conceito de seguridade social – assistência social, previdência social e saúde. Como exemplo, temos as contribuições destinadas ao custeio do chamado “Sistema S”, composto pelos serviços sociais autônomos, como SESI, SESC, SENAI e outros.

Já as contribuições de intervenção no domínio econômico, as conhecidas CIDE, são tributos extrafiscais que têm como finalidade principal intervir em uma determinada situação social ou econômica. Essa intervenção ocorre pela destinação do produto da arrecadação a uma determinada atividade que o governo federal quer incentivar e fomentar o desenvolvimento. O exemplo mais conhecido atualmente é a CIDE-Combustíveis, que tem os requisitos de sua criação estabelecidos no art.177, § 4º da Constituição da República (BRASIL, 1988).

Temos, por fim, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas – contribuições corporativas – que são

tributos instituídos por lei ordinária, no exercício da competência legislativa da União, não em seu próprio favor, mas em favor das entidades que representam categorias profissionais (trabalhadores) ou econômicas (empregadores). Têm um objetivo parafiscal, com o intuito de obter recursos que serão destinados ao fomento de atividades de interesse dessas instituições representativas ou fiscalizadoras das categorias profissionais ou econômicas.

#### REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Como saber se estamos diante de um ou outro tributo na prática, nas situações jurídicas mais diversas? Entra então a chamada regra-matriz tributária. Por meio dela se definem as características básicas de um tributo que estarão presentes na lei que cria cada o tributo.

Quando falamos da regra-matriz tributária, de forma bastante didática, para identificarmos o tributo nós fazemos basicamente cinco perguntas: como? Quando? Quem? Onde? Quanto? Ao respondermos cada uma dessas perguntas nos deparamos, respectivamente, com um dos aspectos da regra-matriz tributária, quais sejam: aspecto material; aspecto temporal; aspecto pessoal; aspecto espacial; aspecto quantitativo. Vamos aprender um pouco mais sobre cada um deles?

Segundo Geraldo Ataliba (2010, p. 106), o aspecto material “dá a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o de mais importante e decisivo há na sua configuração”. Para o autor, esse aspecto é a imagem abstrata de um fato jurídico. Por isso nos perguntamos “como?”. Como nasce a obrigação tributária? O aspecto material é justamente a situação definida em lei que faz com que surja a obrigação tributária.

O aspecto temporal (ATALIBA, 2010, p. 94), por sua vez, é aquele em que a lei designa “o momento em se deve reputar consumado um fato imponible”. Por isso nos perguntamos “quando?”, pois pelo aspecto temporal sabemos a partir de que momento nos tornamos sujeitos da obrigação tributária.

O aspecto pessoal determina “os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer” (ATALIBA, 2010, 80). A lei tributária definirá quem deve realizar o pagamento do tributo – sujeito passivo – e quem deve receber esse pagamento – sujeito ativo.

O aspecto espacial, representado pelo “onde?”, designa-se por trazer a “indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible” (ATALIBA, 2010, p. 104).

E, por fim, o aspecto quantitativo será definido pela base de cálculo e pela alíquota de cada tributo. Sendo a base de cálculo a grandeza economicamente definida sobre a qual incidirá a alíquota definida em lei para se apurar a quantia devida a título do tributo, como o valor de um serviço, o valor venal de um imóvel. E sendo a alíquota a um percentual ou um valor fixo que será aplicado sobre essa base de cálculo a fim de se conhecer o valor devido a título do tributo.

A base de cálculo é um elemento indispensável para a composição do crédito tributário. É por meio dela que é possível identificar o tributo de que se trata. Paulo de Barros (2010, p. 175) ensina que:



**as diferentes funções desempenhadas pela base de cálculo são as de a) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e c) confirmar, infirmar, ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa.**

A base de cálculo do tributo é importante também para mensurar em que proporção esse fato que a caracteriza será relevante para a tributação e o “quanto” desse fato será tomado como referência para o cálculo do tributo devido por meio da aplicação da alíquota. Por esse motivo, é sempre necessário que o aplicador do direito se atenha à análise da base de cálculo dada a sua importância para a realização e concretização da regra matriz de incidência tributária.



### Exemplificando

Vamos analisar uma situação concreta respondendo a cada uma das perguntas que aprendemos?

Mévio possui um imóvel na área urbana do Município Alfa. Em razão dessa situação, Mévio deve pagar IPTU ao Município.



Como surgiu essa obrigação tributária? Em razão de Mévio ser proprietário de imóvel na área urbana do Município.

Quando? Conforme a Lei Municipal, o aspecto temporal do IPTU será no dia 1º de janeiro de cada exercício financeiro.

Quem? Mévio que é o proprietário do imóvel é o sujeito passivo e o Município Alfa é o sujeito ativo.

Onde? Na área urbana do Município Alfa.

Quanto? A Base de Cálculo é o valor venal do imóvel e a alíquota será definida em lei municipal.

Então é isso, caro aluno! Agora você já conhece os aspectos introdutórios da ciência do Direito Tributário e pode continuar a navegar por esse vasto, complexo e imenso universo da tributação.

## Sem medo de errar

Você e sua equipe, reunidos, levantam um questionamento a respeito de uma taxa instituída, por meio de lei, pelo Estado de Minas Gerais, onde está situada a Mineration S/A, empresa em que você é advogado. Essa taxa seria paga em razão do serviço de prevenção e extinção de incêndio prestado ou colocado à disposição dos contribuintes. O contribuinte da referida taxa seria o proprietário de imóveis, residenciais ou não, e teria como base de cálculo a metragem da unidade imobiliária. Vocês buscam uma possibilidade de afastar a incidência dessa taxa e por isso se perguntam: seria legítima e constitucional a instituição de uma taxa que tem como base de cálculo um dos mesmos elementos da base de cálculo do IPTU? Poderia haver essa identidade das bases de cálculo da taxa e do imposto?

Foi solicitado a você a emissão de um parecer respondendo cada um desses questionamentos à Mineration S/A, utilizando-se de seus conhecimentos a respeito do conceito de tributo e dos tributos em espécies.

Vamos construir os pontos que deveriam constar do seu parecer?

Lembrando que no parecer você deve fazer uma ementa a respeito do assunto nele abordado e dos questionamentos formulados. Deve ainda elaborar um relatório com a síntese dos fatos ocorridos que levaram ao surgimento desses questionamentos; apresentar a fundamentação legal, jurisprudencial ou doutrinária que corroboram a sua opinião enquanto parecerista; e, ao final, fazer a conclusão de seu parecer para que o consultante possa conhecer de forma clara o seu parecer a respeito do assunto.

Aparentemente seria ilegítima a cobrança dessa taxa em razão de ter ela a base de cálculo própria de um imposto já existente que é o IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana –, que no caso seria a metragem do imóvel que pertencesse ao contribuinte, isso porque o art. 145, §2º da Constituição da República (BRASIL, 1988) e o art.77, parágrafo único do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), estabelecem que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos já instituídos pelo ordenamento jurídico.

Contudo, no caso que você está analisando, é legítima e constitucional a cobrança dessa taxa de prevenção e combate a incêndio que tem sim base de cálculo que se assemelha a base de cálculo do IPTU, mas não é de todo idêntica, ou seja, tem apenas um dos elementos que compõem a base de cálculo desse imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – a metragem do imóvel – utilizado na definição do valor venal do imóvel, esta sim a base de cálculo do IPTU.

Esse é o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal através da Súmula Vinculante nº 29, dispondo que não viola os dispositivos constitucional e legal acima citados a adoção, “no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”.

### A constitucionalidade da taxa de coleta, remoção e tratamento de lixo domiciliar.

#### Descrição da situação-problema

Tício possui um imóvel situado no Município Beta. Esse imóvel está vazio, não produzindo nenhuma quantidade de lixo que tenha que ser recolhido pelo serviço municipal de coleta domiciliar. Ocorre que, a despeito de não produzir lixo a ser coletado, o Município Beta tem cobrado dos proprietários de imóveis uma taxa de limpeza cujo fato gerador é, exclusivamente, o serviço público de coleta, remoção e tratamento de lixo domiciliar de imóveis no município. Tício o procura em seu escritório para que você lhe esclareça sobre os seguintes questionamentos: o fato gerador da taxa determinado pela lei municipal violou a Constituição da República? Não se estaria diante de um serviço público *uti universi*, impossibilitando assim a cobrança mediante taxa?

#### Resolução da situação-problema

De acordo com a súmula vinculante nº19 do Supremo Tribunal Federal, “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”. Sendo assim, a taxa instituída pelo Município Beta para remunerar o serviço de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo, posto à disposição dos munícipes, não há violação a Constituição Federal. Isso porque, trata-se de um serviço público *uti singuli*, ou seja, específico e divisível, no qual se é possível identificar como usuários os proprietários de imóveis situados no território municipal; sendo indiferente o fato de Tício produzir lixo ou não em seu imóvel.

## Faça valer a pena

**1.** O artigo 3º do Código Tributário Nacional estabelece a definição de tributo dispondo que “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”. Para compreender as peculiaridades de cada espécie tributária e se elas são legitimamente instituídas é primordial conhecer e saber identificar em cada tributo se as características legais dos tributos estão presentes.

A respeito de tributo, assinale a opção correta.

- a) Não é possível o pagamento de tributos com títulos da dívida mobiliária.
- b) Tributo deve ser criado por lei ou por qualquer norma que tenha força de lei.
- c) Pode o Chefe do Poder Executivo de um Município instituir um tributo por meio de um Decreto.
- d) O Estado tem a liberdade para cobrar ou não os tributos por ele instituídos.
- e) A vontade do sujeito passivo é irrelevante na relação tributária.

**2.** O estado de Minas Gerais criou, por meio de uma lei ordinária, um departamento de fiscalização de supermercados atacadistas e varejistas com objetivo de aferir permanentemente as condições sanitárias de tais estabelecimentos comerciais, estabelecendo um licenciamento específico e anual para o funcionamento de supermercados em seu território e instituindo uma taxa anual de R\$ 500(quinzentos reais) a ser paga pelos proprietários dos estabelecimentos, relacionada a tal atividade estatal.

A respeito dessa situação hipotética, assinale a opção correta.

- a) Por se tratar de uma contraprestação a serviço público prestado, a taxa só será devida se o o órgão de fiscalização criado pelo Estado de Minas Gerais efetivamente fizer visitas periódicas aos supermercados atacadistas e varejistas estabelecidos no território do Estado.
- b) Trata-se de uma taxa cuja cobrança é inconstitucional, uma vez que o serviço público de fiscalização é um serviço indivisível, realizado no legítimo exercício do poder de polícia estatal, não sendo possível a sua utilização separadamente por cada um dos usuários, já que a vigilância sanitária é uma questão de saúde pública.
- c) É inconstitucional a cobrança da taxa mediante um valor fixo para cada

estabelecimento, devendo sempre ser variável conforme o tamanho do estabelecimento em respeito à capacidade contributiva do sujeito passivo do tributo.

d) Não há necessidade de se criar um órgão específico de fiscalização para que se estabeleça a taxa de serviço, uma vez que vigilância sanitária é exercício do poder de polícia do Estado, sendo inerente às atividades desempenhadas pelas autoridades de segurança pública.

e) A instituição do departamento de fiscalização de supermercados atacadistas e varejistas como órgão competente com funcionamento regular é suficiente para caracterizar o exercício efetivo do poder de polícia.

**3.** O Estado é o ente responsável por possibilitar ao homem um ambiente favorável a esse desenvolvimento do indivíduo, garantindo-lhe o mínimo existencial. Para tanto, a fim de alcançar seu maior objetivo, que é satisfazer o bem comum, o Estado precisa de recursos financeiros, e para obtê-los, geri-los e aplicá-los da melhor forma possível, o Estado desenvolve atividade financeira. Para obter esses recursos, o Estado pode atuar no universo empresarial explorando patrimônio seu com fins lucrativos ou intervir no setor privado da economia através da tributação, e ele o faz no exercício de sua soberania exigindo, por meio das leis, que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que tanto necessita.

Consoante o disposto no Código Tributário Nacional, assinale a afirmativa correta.

a) A compensação financeira pela exploração de recursos minerais, prevista no art. 20, §1º da CR/88, é tributo, em razão de seu caráter compulsório.

b) A lei estadual que concede desconto ao contribuinte do IPVA, que não tenha cometido infrações de trânsito, viola o conceito de tributo, pois o tributo não é sanção por ato ilícito.

c) O serviço militar obrigatório não é tributo, por ser uma obrigação compulsória não pecuniária.

d) A multa administrativa imposta ao contribuinte em razão da ausência de inscrição imobiliário, que gera acréscimo no valor do IPTU, não viola o conceito de tributo, porque não se trata de sanção por ato ilícito.

e) Os agentes públicos envolvidos na cobrança do tributo tem a liberdade de avaliar os pressupostos de conveniência e oportunidade, sendo essa cobrança uma atividade administrativa discricionária.

## Seção 1.2

### Fontes e estudo da norma jurídica tributária

#### Diálogo aberto

Olá, aluno,

Você já conheceu as noções introdutórias do Direito Tributário, compreendendo um pouco mais a respeito dessa ciência do direito, tão complexa e tão densa, mas de conteúdo interessante, instigante e muito importante para qualquer profissional do Direito. Mas nós precisamos ir além para que você se torne um verdadeiro conhecedor desse ramo do Direito. Por isso, agora vamos conhecer a legislação tributária a partir do estudo das fontes do direito tributário, da vigência, aplicação e eficácia das normas tributárias e do conhecimento da hipótese de incidência e do fato gerador dos tributos.

Você é um advogado, especialista em Direito Tributário e, através de seu escritório de advocacia, atua em favor dos mais variados ramos empresariais, no Brasil e também no exterior. Sendo assim, um dos clientes de seu escritório de advocacia é uma empresa do ramo industrial de artefatos de cimento, a CIMENTECO Ltda., que lhe procurou para que **elaborasse um parecer** a respeito de um imposto que a União acabara de instituir no país e que, em poucos meses, já seria possível cobrar dos contribuintes.

A CIMENTECO Ltda. é uma empresa potencialmente poluidora em razão da atividade que desempenha, lançando na atmosfera gases tóxicos prejudiciais ao meio-ambiente, apesar de possuir filtros que reduzem essa efetiva poluição. O diretor da empresa te relata que a União instituiu um imposto que teria como fato gerador o ato de poluir o meio ambiente e que teria como base de cálculo a quantidade de CO<sub>2</sub> emitida na atmosfera.

A diretoria da empresa está decidida a adotar medidas judiciais cabíveis, pois questionam: pode o fato gerador de um imposto ser o ato de poluir o meio ambiente? Desta forma, a diretoria da empresa solicita que você emita um parecer a respeito da hipótese de incidência tributária e do fato gerador dos tributos.

Para a execução desta atividade você deverá trazer consigo os conhecimentos referentes às bases conceituais sobre os tributos, englobando o conceito de impostos, a sua natureza, bem como as fontes de estudo da norma jurídica (formais e informais), a sua vigência e validade, além da compreensão sobre a hipótese de incidência do tributo, que estão previstos para esta seção.

Então, bons estudos!

## Não pode faltar

Quando nos dedicamos ao estudo do Direito Tributário, tão importante quanto conhecer as espécies tributárias, é importante saber: de onde provêm as regras do ordenamento? Como nascem? De que modo ingressam no sistema?

Conhecer as respostas a esses questionamentos é importante para que os profissionais do direito compreendam a legislação tributária, a vigência e a aplicação dessas normas e, também, o alcance dos efeitos de tais normas sobre as relações jurídicas firmadas pelos sujeitos passivos da relação tributária que se originará.

Vamos então ao estudo da Legislação Tributária? Começemos pelas fontes do Direito Tributário.

### FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para compreendermos as fontes do Direito Tributário, é necessário que, primeiro, saibamos o que são fontes para o Direito. Isso porque, as fontes do Direito são os meios pelos quais a sua ciência se torna conhecida dos estudiosos e indivíduos em geral. Quando nos dedicamos ao estudo das fontes do Direito, estamos a discutir as induções que levaram à formação das normas jurídicas.

Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 47):

**Por fontes do direito havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por esses entes, tendo em vista a criação de normas.**



Sendo assim, podemos dizer, de forma simples, que as fontes do Direito são “fatos jurídicos criadores de normas: fatos sobre os quais incidem hipóteses fáticas, dando em resultado normas de certa hierarquia” (VILANOVA apud CARVALHO, 2007, p. 51). Por essas fontes designamos a origem das normas jurídicas.

Para compreendermos as fontes do Direito é interessante nos atentarmos ao momento histórico a que nos referimos. Se esse momento é pré-jurídico, as fontes designam os fatores externos ao direito que conduzem ao surgimento e construção da regra do Direito. Se o momento é jurídico, as fontes designam os mecanismos pelos quais essas regras se tornarão conhecidas pelos indivíduos (DELGADO, 2016).

É nesse sentido que diferenciamos as fontes do Direito em: fontes formais e fontes materiais.



**As primeiras são estudadas como fórmulas que a ordem jurídica estipula para introduzir regras no sistema, enquanto as últimas se ocupam dos fatos da realidade social que, descritos hipoteticamente nos supostos normativos, têm o condão de produzir novas proposições prescritivas para integrar o direito posto. (CARVALHO, 2007, p. 52)**

As fontes materiais são fatores externos ao Direito, mas que influenciam diretamente o surgimento de normas jurídicas, como é o caso de fatores sociais, políticos, econômicos, morais, entre outros.

Já as fontes formais, que são os meios de exteriorização do Direito, ou seja, o meio pelo qual as regras se tornam conhecidas de todos os indivíduos. E a elas dedicaremos o nosso estudo, dada a sua importância no universo do Direito Tributário. Vamos conhecer, então, as fontes formais?

- **A Constituição**

A Constituição é “o instrumento primeiro e soberano, que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas” (CARVALHO, 2007, p. 58). Ela é a lei das leis e é nela que estão definidas as competências tributárias, ou seja, ela é quem permite que a União, Estados, DF e Municípios instituem tributos, além de ser ela também



quem define os limites positivos e negativos ao exercício desse poder de tributar.

- **As Leis**

A Constituição da República, em seu art.150, I, veda que a União, os Estados, o Distrito Federal e Municípios exijam ou aumentem tributos sem lei que o estabeleça. A lei a que se refere a Constituição, nesse artigo, é a lei em sentido estrito – lei complementar ou lei ordinária, como regra –, aquela que, para ter validade, precisa ser editada e aprovada mediante processo legislativo regular.

E essa exigência da legalidade estrita se refere, no sentido da instituição do tributo, a definir na os fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas e contribuintes dos tributos.

- **Medidas Provisórias**

É possível a utilização das medidas provisórias para dispor sobre matéria tributária, com as devidas ressalvas. E nesse sentido se manifestou o STF entendendo ser o uso da medida provisória plenamente possível quando se trata de matéria tributária, desde que observados os requisitos constitucionais para a edição de medidas provisórias, quais sejam, relevância e urgência, isso porque, conforme a própria Constituição, a medida provisória tem força de lei, produzindo efeitos até o momento em que seja convertida em Lei – em sentido estrito – pelo Poder Legislativo. Nesse sentido é o voto do Ministro Carlos Velloso no RE 138.284 CE (STF), vejamos:

A criação do tributo mediante medida provisória. Há os que sustentam que o tributo não pode ser instituído mediante medida provisória. A questão, no particular, merece algumas considerações. Convém registrar, primeiro que tudo, que a Constituição, ao estabelecer a medida provisória como espécie de ato normativo primário, não impôs qualquer restrição no tocante à matéria. E se a medida provisória vem a se transformar em lei, a objeção perde objeto. É o que ocorreu, no caso. A MP n.º 22, de 6-12-88, foi convertida na Lei n.º 7.689, de 22 dez. 1988. Não seria, portanto, pelo fato de que a contribuição criada, originariamente, mediante medida provisória, que seria ela inconstitucional. (STF, RE n.138.284 – CE, 1992).



Com a edição da emenda constitucional nº 32/2001, a Constituição Federal passou a prever que, ressalvados o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto sobre Operações Financeiras e os Impostos Extraordinários de Guerra, a medida provisória que implique majoração de impostos só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte ao que for convertida em lei.

Mas lembre-se de um fator muito importante, a medida provisória não pode dispor sobre matéria reservada pela constituição à Lei Complementar, ou seja, não podem definir fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de impostos.

- **Leis Delegadas**

A Lei Delegada é uma espécie legislativa em que, mediante requisição do Presidente da República, o Poder Legislativo delega a ele - Presidente da República -, por meio de Resolução, a competência para editar lei, ficando ele vinculado ao instrumento de delegação, caso em que, se extrapolar os limites dessa delegação, o Poder Legislativo poderá retomar a competência que lhe pertence.

Nada impede que as Leis Delegadas sejam editadas para tratar de matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro.

- **Resoluções do Senado Federal**

As resoluções podem ser editadas tanto pelo Congresso Nacional, quanto por cada uma de suas casas – Câmara e Senado – no exercício de suas competências. Em matéria tributária, as resoluções mais importantes são as do Senado Federal, e a elas dedicaremos nosso estudo.

A Constituição da República permite que o Senado, por meio de Resolução, estabeleça alíquotas máximas e mínimas dos tributos. E nós podemos resumir assim o disposto na Constituição:

## Quadro 1.1 | Impostos Estaduais

IPVA	Alíquotas mínimas (Art. 155, §6º, I)
ITCMD	Alíquotas máximas (Art. 155, §1º, IV)
ICMS	Alíquotas internas dos Estados Membros (fixação facultativa – Art. 155, §2º, V, a e Art. 155, §2º, V, b)
	Alíquotas interestaduais e de exportações (fixação obrigatória – Art. 155, §2º, IV)

Fonte: elaborado pela autora.

- **Tratados e convenções internacionais do Direito Tributário**

Tratado Internacional é “acordo bilateral ou multilateral de vontades manifestadas por Estados soberanos ou organismos internacionais, regularmente representados por órgãos competentes, destinando-se a produzir efeitos jurídicos” (ALEXANDRE, 2017, p. 270).

Para que um Tratado Internacional passe a integrar o ordenamento jurídico brasileiro, produzindo efeitos e obrigando toda a população, é necessário que ele – após assinado pelo Presidente da República junto aos organismos internacionais – seja levado a aprovação pelo Congresso Nacional mediante Decreto Legislativo, devendo, em ato contínuo, ser ratificado pelo Presidente da República que fará o depósito do respectivo instrumento e, ao final, para que produza efeitos e seja vigente no Brasil, o Presidente deve promulgá-lo mediante Decreto Presidencial. Somente após completado todo o procedimento constitucional é que, segundo o STF, o Tratado está pronto para produzir efeitos.



**Pesquise mais**

Para que você compreenda melhor o processo de aprovação dos Tratados Internacionais e a integração destes ao ordenamento jurídico brasileiro, leia essa apresentação disponível no sítio da Câmara dos Deputados:

**CÂMARA DOS DEPUTADOS. A tramitação dos atos internacionais no Congresso Nacional.** Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/acamara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/copy\\_of\\_portas-abertas-1/Palestra9.pdf](http://www2.camara.leg.br/acamara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/copy_of_portas-abertas-1/Palestra9.pdf)>. Acesso em: 30 set. 2017.

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 98, dispõe que “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha” (CTN, 1966). Em regra, tratados internacionais que dispõem sobre matéria tributária têm como principal finalidade evitar a bitributação por países distintos e também envidar esforços conjuntos para evitar a evasão fiscal.

Porém, quando fazemos a leitura do art. 98, podemos nos questionar: os tratados internacionais sobre matéria tributária prevalecem sobre a legislação interna brasileira? A resposta é SIM! Mas importa que você se lembre que os tratados prevalecem em razão de sua especialidade, mas não têm o condão de revogar a norma interna, apesar do disposto no CTN, é o que tem entendido os Tribunais Brasileiros.



### Exemplificando

Vamos tomar aqui como exemplo um Tratado bastante conhecido e que dispõe sobre matéria tributária, o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT. A respeito desse tratado, inclusive, já foram editadas súmulas do Superior Tribunal de Justiça – STJ, as súmulas 20 e 71 – esta última aplicável somente às importações que se realizassem até 30 de abril do ano de 1999.

O GATT prevê que o tratamento dado a um produto nacional, por exemplo, a concessão de uma isenção tributária por um certo período de tempo, deve ser estendido também ao produto similar importado.

#### • **Normas complementares do Direito Tributário**

O art. 100 do CTN dispõe sobre as normas complementares das leis, dos tratados internacionais em matéria tributária e dos Decretos Presidenciais, sendo elas:

1. Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.
2. As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.
3. As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

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

Porém, antes de adentrarmos a análise de cada uma dessas normas complementares, é preciso que você saiba a importância dos Decretos Presidenciais para o Direito Tributário. Os Decretos editados pelo Presidente da República, na estrutura piramidal, pertencem à base da pirâmide, sendo um instrumento infralegal, ou seja, não é lei em sentido estrito e está, hierarquicamente, abaixo das leis, devendo ater-se apenas à fiel execução da lei, estando a ela diretamente vinculado, e devendo explicitar o seu conteúdo, detalhando-o.

- Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas

São normas, de conteúdo geral e abstrato, editadas no âmbito do Poder Executivo por seus servidores que têm como função precípua detalhar e explicar melhor a aplicação de uma determinada norma em matéria tributária, que pode ser uma lei, como também um Decreto Presidencial, por exemplo.

Quando vemos uma Instrução Normativa editada pela Receita Federal do Brasil a respeito da forma de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física, estamos diante de um ato normativo expedido por uma autoridade administrativa, no caso, o Secretário da Receita Federal do Brasil.

- As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa:

Dizemos ser um órgão julgador singular quando a competência para julgamento é conferida por lei a uma autoridade julgadora e dizemos órgão julgador coletivo quando temos um colegiado para julgar, ou seja, na composição do órgão tem-se mais de um julgador. Tais órgãos proferem importantes decisões que impactam sobremaneira a vida dos contribuintes, como é o caso das decisões do CARF – o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em regra, essas decisões administrativas versam sobre casos concretos dos contribuintes, ou seja, sobre uma determinada situação relativa apenas a um determinado contribuinte, produzindo efeitos apenas em relação a ele, não atingindo os contribuintes em sua totalidade. Contudo, a lei pode conferir eficácia normativa

a essas decisões, momento em que elas serão de observância obrigatória pela administração para todos os casos futuros e para todos os contribuintes que se enquadrem naquela situação.

- As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas:

O que se pretendeu ao inserir as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas no conceito de normas complementares à legislação tributária, é garantir segurança jurídica aos contribuintes que vêm observando uma determinada interpretação da norma adotada pelo Fisco, de que, havendo alteração nessa interpretação, ela somente será aplicada a casos futuros, não podendo de modo algum retroagir para alcançar situações pretéritas.

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

Os convênios, em matéria tributária, são acordos que os entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – estabelecem entre si como forma de cooperação para administração dos recursos tributários e fiscalização do recolhimento desses tributos, para estabelecer a extraterritorialidade de um determinado tributo, fazendo incidir a norma em território distinto do ente federado que a editou, ou ainda para uniformizar procedimentos fiscais.

## VALIDADE E VIGÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA

Quando uma lei completa o seu processo de formação e já foi publicada, essa lei passa a existir juridicamente e já está apta a produzir seus efeitos – o que não significa dizer que ela já produz efeitos – e a criar obrigação para os cidadãos. Após o lapso temporal determinado pelo legislador, ela é uma lei vigente.

Em matéria tributária é comum que as produções dos efeitos de uma determinada norma sejam adiadas para o exercício financeiro seguinte, em razão do princípio constitucional da anterioridade que estudaremos em breve. Mas lembre-se: o que se adia é a eficácia da norma e não a sua vigência, pois a lei já está vigente, contudo, apesar de apta, ainda não produz efeitos.

A **vigência espacial** da norma tributária deve ser tomada pela regra que é a TERRITORIALIDADE, ou seja, a norma editada por

um ente federado só é vigente no seu próprio território, não se estendendo, em regra, aos demais entes tributantes.

Contudo, essa regra comporta exceções, dando lugar à EXTRATERRITORIALIDADE da norma tributária, conforme dispõe o art. 102 do CTN ao estabelecer que “a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, **fora dos respectivos territórios**, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”. Essa extraterritorialidade se dará por meio de convênios de cooperação entre os entes federados ou quando a lei federal ou o próprio CTN permitirem que uma determinada norma extrapole os limites territoriais do ente que a editou.

Já a vigência temporal da norma tributária pode ser verificada de imediato – quando não há definido na lei um período de tempo a ser aguardado (*vacatio legis*) – ou após o decorrer de um prazo determinado para que a lei possa vigir no ordenamento jurídico. Um exemplo é quando a lei diz que ela mesma somente passa a vigir após 180 dias da data de sua publicação.

Façamos aqui um quadro esquemático para que você saiba quando as normas tributárias entram em vigor (BRASIL, 1966, art. 103):

Quadro 1.2 | Prazos e vigências

Atos normativos administrativos	Na data da sua publicação, salvo disposição em contrário.
Decisões de jurisdição administrativa	30 dias após a data da publicação, salvo disposição em contrário.
Convênios	Na data neles prevista.

Fonte: elaborado pela autora.

Quanto à aplicação da norma tributária tem-se como regra a aplicação do princípio constitucional da irretroatividade tributária, que é reforçado pelo art. 105 do CTN ao dispor que “a legislação tributária **aplica-se imediatamente** aos fatos geradores futuros e aos pendentes”, ou seja, a partir da edição e publicação da norma tributária os fatos futuros serão por ela alcançados, mas ela não terá qualquer aplicação aos fatos pretéritos.

Contudo, é importante ressaltar que o próprio CTN, sem eu art. 6º, permite que a norma INTERPRETATIVA retroaja e alcance fatos ocorridos no passado. Essas normas interpretativas que podem retroagir são aquelas, que na própria lei que cria um instituto jurídico-tributário, interpreta-o sem que haja a necessidade de interpretação posterior pelo aplicador do direito. Mas lembre-se: uma norma pode até ser denominada pelo legislador como interpretativa, porém, em sua essência, que é o que importa, ela é uma norma de caráter normativo, ou seja, ela não traz interpretação de institutos, mas sim inova a ordem jurídica, estabelecendo novas regras, nesse caso, não pode a lei retroagir, sob pena de inconstitucionalidade.

Por fim, há que ressaltar que, em caso de normas tributárias que punem infrações dos contribuintes, quando a lei for mais benéfica a esse contribuinte, suprimindo, por exemplo, a penalidade, ela retroagirá, porém não será assim se o ato já estiver definitivamente julgado. É o que dispõe o art.106 do CTN.



### Assimile

Vamos lembrar um conceito importante?

A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (BRASIL, 1966, art. 96).

## EFICÁCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A eficácia da norma jurídica pode ser estudada sob três ângulos. Analisaremos a classificação feita por Paulo de Barros Carvalho, que assim denomina os três ângulos da eficácia: jurídica, técnica e social (CARVALHO, 2007).

A eficácia jurídica é "o próprio mecanismo lógico da incidência, o processo pelo qual, efetivando-se o fato previsto no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no consequente" (CARVALHO, 2007, p. 83). Ocorrendo o fato jurídico, instala-se a relação jurídica.

Já pela eficácia técnica, de acordo com Carvalho (2007, p. 83):



Vemos a condição que a regra de direito ostenta, no sentido de descrever acontecimentos que, uma vez ocorridos no plano do real-social, tenham o condão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos de ordem material que impediam tal propagação. Diremos ausente a eficácia técnica de uma norma (ineficácia técnico-sintática) quando o preceito normativo não puder juridicizar o evento, inibindo-se o desencadeamento de seus efeitos.

A eficácia social ou efetividade, por sua vez:

Diz respeito aos padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada. Indicaremos como eficaz aquela norma cuja disciplina foi concretamente seguida pelos destinatários, satisfazendo os anseios e as expectativas do legislador, da mesma forma que inculcaremos de ineficaz aquela outra cujos preceitos não foram cumpridos pelos sujeitos envolvidos na situação tipificada. (CARVALHO, 2007, p. 84)

## HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Por fim, é importante que você saiba o que é a hipótese de incidência tributária e o fato gerador do tributo ou, como denomina Ataliba (2010), o fato imponible. A norma tributária em sentido estrito é aquela que define a incidência fiscal. Como ensina Paulo de Barros “haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição” (CARVALHO, 2007, p. 252).

Ataliba (2010, p. 58) assim define a hipótese de incidência:

É a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é o seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

Nesse sentido, a hipótese prevê de um fato, por exemplo, se alguém prestar serviços de qualquer natureza, uma vez prestado o serviço, ou seja, ocorrendo no mundo real o fato prescrito na norma, nasce uma obrigação tributária do sujeito passivo – o contribuinte ou o responsável tributário – para com o Município.

O fato imponível, segundo ensina Ataliba (2010, p.68),



é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária.

A respeito dessa subsunção do fato à norma, que é quando o fato configura rigorosamente a previsão hipotética definida na lei, ensina Carvalho (2007, p. 260):



O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz da incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.

E quanto ao fato gerador? O Código Tributário Nacional define em seu art. 114 (BRASIL, 1966) que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Na verdade, aqui estamos diante da denominada “hipótese de incidência tributária” que vai se referir a algo que pode vir a acontecer no mundo dos fatos e incorrer em incidência tributária.

Na mesma esteira, e melhor definindo o que se entende por fato gerador da obrigação tributária, o §1º do art. 113 do CTN (BRASIL, 1966) dispõe que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”, ou seja, quando a situação que está prevista na lei (hipótese de incidência) se verificar no mundo concreto, no mundo real (fato gerador) teremos o surgimento de uma obrigação tributária, que é um vínculo jurídico obrigacional, de caráter transitório, que surge entre o sujeito ativo (entes federados), que é o credor nessa relação, e o sujeito passivo (contribuintes ou responsáveis tributário), que é o devedor nessa mesma relação.



### Refleta

A restrição relativa à conversão da medida provisória em lei como requisito de eficácia só se aplica aos IMPOSTOS ou poderia ser estendida as demais espécies tributárias?

Então é isso, caro aluno! Você agora conhece a legislação tributária e está pronto para ampliar seus conhecimentos a respeito do sistema tributário nacional.

## Sem medo de errar

Você foi procurado pelo diretor da CIMENTECO Ltda., uma das clientes do seu escritório de advocacia, para elaborar parecer a respeito da constitucionalidade de uma lei federal que instituiu um imposto que tinha por fato gerador o ato de poluir o meio ambiente e que teria como base de cálculo a quantidade de CO<sub>2</sub> emitida na atmosfera. O questionamento que lhe foi feito diz respeito à possibilidade de um imposto ter por fato gerador o ato de poluir o meio ambiente.

Você, então, deveria elaborar um parecer respondendo ao questionamento formulado pela consultante – CIMENTECO Ltda. –, utilizando-se de seus conhecimentos a respeito da hipótese de incidência tributária e do fato gerador dos tributos.

Vamos às respostas que deveriam constar do seu parecer? Lembrando que no parecer você deve fazer uma ementa a respeito

do assunto nele abordado e dos questionamentos formulados. Deve ainda elaborar um relatório com a síntese dos fatos ocorridos que levaram ao surgimento desses questionamentos; apresentar a fundamentação legal, jurisprudencial ou doutrinária que corrobora a sua opinião enquanto parecerista; e, ao final, fazer a conclusão de seu parecer para que a consultante possa conhecer, de forma clara, o seu parecer a respeito do assunto.

Na elaboração do seu parecer, primeiramente, é importante que você se recorde do conceito de tributo constante do art. 3º do Código Tributário Nacional que assim dispõe: “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”.

Pelo conceito de tributo podemos verificar que essa prestação pecuniária compulsória não pode constituir uma sanção a ato ilícito, e, quando analisamos essa situação-problema, vemos que o fato gerador desse tributo que a União se dispôs a instituir é justamente o ato de poluir o meio ambiente.

Ora, então uma empresa potencialmente poluidora como a CIMENTECO Ltda. pagaria mais imposto que uma empresa que não poluísse, tornando assim esse imposto numa sanção pelo ato ilícito – poluir – praticado pela empresa. Para se coibir a poluição, a União deveria, no exercício legítimo do seu poder de polícia, instituir uma multa, uma vez que esta sim pode ser uma prestação pecuniária compulsória com caráter sancionatório, penalizador. Utilizar-se de um tributo para isso seria ilegal, pois se estaria dando ao imposto um caráter sancionatório, o que é vedado pela Lei.

Sendo assim, como conclusão de seu parecer, você deveria defender a ilegalidade desse imposto e sugerir que a CIMENTECO Ltda. propusesse uma ação judicial para que se reconhecesse definitivamente a ilegalidade da cobrança desse imposto, liberando a empresa, após decisão judicial, do pagamento de mais um tributo.

### Legislação Tributária e sua aplicação

#### Descrição da situação-problema

A Dory Importadora e Distribuidora Ltda é uma empresa situada no Estado de Santa Catarina, que tem como atividade principal a importação de pescados variados de Portugal e faz a distribuição para uma grande rede de supermercados brasileiros. O Estado de Santa Catarina, por meio de Convênio no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ –, concedeu isenção na comercialização de peixes cujos criadouros estivessem situados no território do estado. Entre esses peixes elencados na norma estava o salmão, peixe que era importado do Chile pela Dory Importadora e Distribuição Ltda. Inconformada com o benefício concedido apenas aos salmões comercializados pelos criadouros catarinenses, percebeu que seu produto se tornaria pouco competitivo no mercado catarinense, prejudicando as vendas dessa empresa. Então lhe é questionado: haveria na legislação tributária alguma possibilidade de essa isenção ser estendida ao produto importado similar ao brasileiro? E convênio é, realmente, uma norma que pode tratar de matéria tributária, inclusive concedendo isenção?

#### Resolução da situação-problema

Primeiramente é importante recordarmos que a legislação tributária vai muito além das leis em sentido estrito, compreendendo toda e qualquer norma, com características de abstração e generalidade, que disponha sobre tributos e as relações jurídicas a eles pertinentes.

Pelo conceito de legislação já podemos responder que sim, um convênio firmado pelos Estados Federados pode sim estabelecer uma isenção do imposto sobre a circulação de mercadoria, sendo, inclusive, esse o meio correto para que os Estados-membros concedam isenções, conforme o disposto no §6º do art. 150 da Constituição Federal, que faz remissão à alínea g do inciso XII do §2º do art. 155 da própria Constituição, que assim dispõe: "XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação

dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Quando a alínea g menciona “deliberação dos Estados e do Distrito Federal”, ela faz referência aos denominados convênios do CONFAZ, normas essas legítimas para conceder isenção de ICMS. Essa possibilidade é reforçada pelo inciso IV do art. 100 do CTN, que dispõe sobre as normas complementares do Direito Tributário.

Quanto ao questionamento a respeito da extensão do benefício fiscal ao produto similar importado, você também pode responder que sim, é possível, uma vez que o Brasil é signatário do GATT - Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – o qual prevê que o tratamento dado a um produto nacional, por exemplo, a concessão de uma isenção tributária por um certo período de tempo, deve ser estendido também ao produto similar importado. Tendo em conta que os Tratados Internacionais integram a legislação tributária e podem dispor sobre matéria tributária, a empresa Dory Importadora e Distribuidora Ltda. poderia, inclusive, pleitear judicialmente a aplicação do Tratado no estado da Bahia, uma vez que a norma baiana, que lhe é posterior, se submete a ingerência do referido Tratado Internacional.

## Faça valer a pena

**1.** Em seu art. 96, o Código Tributário Nacional dispõe que a legislação tributária compreende não somente as leis, mas também “os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Quando os órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa emitem decisões administrativas, a lei pode lhes atribuir eficácia normativa. Ao proceder dessa forma, essas decisões serão consideradas normas complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos em matéria tributária. A respeito dessas decisões, é correto afirmar que, quanto aos seus efeitos normativos, salvo disposição em contrário, entram em vigor:

- a) Na data em que for publicada.
- b) 30 dias após publicada.
- c) Na data constante da decisão.

- d) 45 dias após a sua publicação.
- e) A partir de 1º de janeiro do exercício seguinte ao que for publicada.

**2.** Os tributos, por exigência da Constituição da República, somente podem ser criados por lei, contudo, os Decretos, Convênios e outros dispositivos normativos são também uma importante fonte normativa para o Direito Tributário, pois podem regulamentar os aspectos secundários da relação tributária, como é o caso do lançamento e do cumprimento de obrigações acessórias.

Assinale a alternativa correta sobre a vigência e a aplicação da legislação tributária.

- a) A legislação tributária nunca poderá ser aplicada a ato ou fato pretérito.
- b) Poderá ser retroativa a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos da legislação que trate sobre a instituição ou a majoração de impostos sobre o patrimônio.
- c) Os Decretos Presidenciais, por serem emanados da autoridade máxima do Poder Executivo Federal, estão aptos a inovar a ordem jurídico-tributária.
- d) A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios que vigora no país, é aplicada sempre nos seus respectivos territórios, uma vez que a norma tributária obedece ao princípio da territorialidade da tributação.
- e) A lei que define novas hipóteses de incidência de impostos sobre o patrimônio ou a renda entra em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a sua publicação.

**3.** O Código Tributário Nacional define, em seu art. 114 (BRASIL, 1966), que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Aqui estamos diante da denominada “hipótese de incidência tributária” que vai se referir a algo que pode vir a acontecer no mundo dos fatos e incorrer em incidência tributária.

Na mesma esteira e melhor definindo o que se entende por fato gerador da obrigação tributária, o §1º do art. 113 do CTN (BRASIL, 1966) dispõe que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”, ou seja, quando a situação que está prevista na lei (hipótese de incidência) se verificar no mundo concreto, no mundo real (fato gerador) teremos o surgimento de uma obrigação tributária, que é um vínculo jurídico obrigacional, de caráter transitório, que surge entre o sujeito ativo (entes federados), que é o credor nessa relação, e o sujeito passivo (contribuintes ou responsáveis tributário), que é o devedor nessa mesma relação.

O fato gerador do imposto de competência da União sobre renda e proventos de qualquer natureza ocorre quando houver transferência financeira de uma parte para outra. Nesse caso, a classificação do ato como fato gerador do imposto foi afetada pela:

- a) Natureza da operação.
- b) Forma como foram percebidos os recursos pela parte.
- c) Denominação da receita percebida.
- d) Localização em que o ato se considera realizado.
- e) Nacionalidade das partes envolvidas.



# Seção 1.3

## Competências tributárias

### Diálogo aberto

Olá, aluno,

Neste momento podemos aprofundar um pouco mais sobre Sistema Tributário Nacional, uma vez que as primeiras noções de direito tributário já foram vistas. Vamos, então, conversar um pouco sobre competências tributárias.

O Sistema Tributário Nacional está regulamentado pelos arts. 145 a 162 da Constituição Federal, que, entre outras questões, estabelece a competência tributária, a repartição das receitas tributárias e fixa os princípios tributários. A Constituição Federal consagrou o federalismo e delimitou à União, estados, municípios e Distrito Federal o poder de tributar. Nas palavras de Amaro (2014, p. 93) “o Poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição”. Ou seja, a competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político que instituirá o tributo com suporte na lei.

Um dos clientes de seu escritório de advocacia é a empresa Telephone S/A, empresa de telecomunicações que, dentre os diversos serviços prestados, presta serviço de provedor de internet. Em 2017 essa empresa foi notificada pelo Estado do Pará para efetuar o pagamento, com as devidas penalidades, do ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – que entendia ser devido àquele Estado. De igual modo, no mesmo ano, recebeu notificação fiscal do Município de Altamira para realizar o recolhimento do ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – que o Município entendia ser devido. Um dos diretores da empresa procura-lhe, sem entender direito o ocorrido, e questiona-o a respeito da cobrança feita tanto pelo estado quanto pelo município, uma vez que a empresa entende

que, relativo a esse serviço, não ocorre nem o fato gerador de ICMS nem o fato gerador de ISSQN, não podendo ser então tributada por nenhum dos dois Entes Federados.

Diante dessa situação, conhecendo o Sistema Tributário Nacional e a distribuição constitucional de competências tributárias, estaria correta a cobrança de ICMS pelo estado do Pará? Ou seria correta a cobrança de ISSQN pelo município de Altamira? Elabore um parecer respondendo aos questionamentos formulados pela empresa Telephone S/A apontando a medida judicial cabível para evitar que se desse a cobrança desse tributo. Para tanto utilize-se de seus conhecimentos a respeito das competências tributárias e das matérias sumuladas nos Tribunais Superiores.

## Não pode faltar

Para início de nossa conversa precisamos entender e diferenciar de que trata a competência tributária, uma vez que esta não pode ser delegada, alterada ou renunciada, sendo admitida a delegação de algumas atividades administrativas, o que acontece, por exemplo, na arrecadação de contribuições profissionais. De extrema importância se faz conhecer ainda a capacidade tributária ativa, que é atribuída ao sujeito ativo da obrigação, ou seja, o ente estatal que pode exigir o tributo. Assim, o sujeito ativo da obrigação é aquele ente que exige o tributo.

Nesse momento, você pode estar se perguntando: mas, afinal, quem pode instituir cada um desses tributos? Será que todos os entes federados podem instituir e majorar toda espécie de tributos? Quais são as principais aplicabilidades e funcionalidades desta ferramenta dentro do Direito Tributário?

A princípio a primeira parte de nosso questionamento tem resposta negativa, afinal tudo que norteia tributos está ligado diretamente à competência tributária e suas funções seja em qual esfera esse esteja ligado. Como visto, os princípios constitucionais tributários também estabelecem limitações ao poder de tributar. A segunda parte do questionamento será abordada no decorrer deste.

A Constituição da República de 1988 distribuiu a competência para instituir e majorar tributos aos entes federados como se

apercebe dos arts. 153 – Impostos da União -, 155 – impostos dos Estados e Distrito Federal, e 156 – impostos dos Municípios.

As fontes do Direito são as origens, de onde surgem as normas jurídicas. No caso do Direito Tributário, dividem-se em fontes formais e reais. As fontes formais subdividem-se em primárias e secundárias e são aquelas que introduzem novas normas na ordem jurídica. Com efeito, a norma jurídica inédita será introduzida no sistema tributário por meio de uma fonte formal primária. Já as fontes formais secundárias são aquelas que acrescentam normas ao sistema jurídico, embasando-se em normas jurídicas já existentes. De acordo com a legislação tributária, são fontes formais secundárias, porém todos estão ligados diretamente às competências tributárias.

O federalismo cooperativo não é uma simples cooperação feita entre os entes Federados – União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal – vai muito além da cooperação. Um Estado Federado, quando entende a importância do federalismo cooperativo e atua para o seu desenvolvimento e consecução, institui várias formas de relação entre os entes federados a fim de alcançar um desenvolvimento equilibrado ao país. Por isso, não estamos diante só de cooperação, mas principalmente de uma atuação equilibrada que visa a satisfação do bem comum. Quando criam programas governamentais, os entes não visam somente beneficiar e alcançar o seu território e a sua população. Os programas de governo vão ser criados, envolvendo cada vez mais a atuação conjunta de todos os entes, tornando-se assim, não só programas nacionais, mas também regionais e locais.

O Supremo Tribunal Federal tem se manifestado pelo desenvolvimento de um federalismo cooperativo no Brasil e tem reforçado a importância da atuação da Suprema Corte nesse sentido. Vejamos um trecho do voto do Ministro Edson Fachin, um dos grandes defensores do federalismo cooperativo, no qual fica demonstrada a importância do desenvolvimento do Brasil em um Estado Federado:

**As transformações sociais mudam, por consequência, as concepções do Estado, inclusive no tocante à sua estruturação, atingindo também a repartição de**

”



competências. Determinando-se a igualdade e equilíbrio entre os entes, a Constituição ressalta a necessidade de maximização do exercício destas competências para que o Estado cumpra seu desiderato de pacificação e satisfação social. É este novo olhar que se propõe a partir da nova ordem inaugurada pela Constituição Federal de 1988. Um olhar voltado para a otimização da cooperação entre os entes federados; um olhar voltado para a maximização do conteúdo normativo dos direitos fundamentais; um olhar voltado para o respeito e efetividade do pluralismo com marca característica de um Estado Federado (BRASIL, 2016, ADI 5.356).

Isso quer dizer que é absolutamente incorreto o entendimento de que o Estado tem um poder absoluto e ilimitado. Ele tem, outrossim, poder vinculado, dividido entre os entes por competências tributárias.

Porém, para entender as peculiaridades da competência tributária, é necessário que você compreenda a diferença entre competência para legislar em matéria tributária e a competência tributária propriamente dita, dois campos distintos e importantes dentro do Direito Tributário.

A competência para legislar em matéria tributária é o poder dado, concorrentemente, nos termos do art. 24 da Constituição, à União, aos Estados e ao Distrito Federal – uma vez que os Municípios não possuem competência concorrente, mas apenas competência suplementar nos termos do art. 30 da CF/88 – para legislar e para editar leis que disponham sobre a tributação e as relações jurídicas advindas desse fenômeno, suas peculiaridades e aplicações.

Já a competência tributária, propriamente dita, é o poder constitucionalmente dado aos entes federados para editar leis que instituem, que criem tributos.

Analisando por um olhar mais específico, o Direito Tributário tem por escopo a regulamentação das normas que versam sobre os tributos, que são as principais fontes advindas das receitas públicas, por exemplo. Para ilustrar nossos estudos podemos citar as fontes do Direito que correspondem à origem de suas normas jurídicas, de forma bem clara e coesa, como acontece com o ICMS, por exemplo. Dentro dos estudos do Direito Tributário, essas fontes

são classificadas como formais e reais, sendo que as fontes formais subdividem-se em fontes primárias e secundárias para maior controle do ambiente jurídico.

Já no contexto central, as fontes formais primárias são aquelas que inserem novas regulamentações no mundo jurídico, ou seja, introduzem novas normas na ordem jurídica capazes de modificar as estruturas sem perder o entendimento da matéria a ser estudada. Desse modo, uma nova norma jurídica é introduzida no sistema tributário por meio de uma fonte formal primária, como primícias do ambiente jurídico.

A partir da premissa constitucional, o Estado, de uma forma geral, pode tributar. A Constituição atribui competência tanto à União como aos estados, municípios e Distrito Federal. Na regra geral, a União instituirá os tributos federais, os estados, os estaduais e, por certo, o município, os municipais. Porém, o Distrito Federal terá competência tal como os últimos dois entes, como previsto no § 1.º do art. 32, da Constituição Federal, que diz que “ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos estados e municípios”.

Quando se estuda sobre o Direito Tributário, precisamos ter como ponto primordial que este trata de algo de fundamental importância no cotidiano dos contribuintes, seja de forma direta ou indireta tendo contato com os tributos, isto porque, praticamente todos os dias, tributos são recolhidos e estas receitas fornecem amplo campo financeiro para manutenção de uma sociedade.

Outro ponto importante a ser discutido é que a doutrina e a jurisprudência estão ainda muito distantes e afastadas de um consenso sobre quais e quantas são as espécies tributárias, fato este que acaba se tornando uma desvantagem do Direito Tributário, pois reflete diretamente nas competências tributárias, tornando inviáveis algumas manifestações destas. Independentemente, como já estudado, a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional só fazem menção a três espécies tributárias, porém muitos estudiosos discutem a existência de duas, três, ou ainda, quatro ou cinco espécies tributárias que resumem todas as espécies e estão enquadradas dentro das competências tributárias.

Uma vez compreendida a questão da competência legislativa no tocante aos tributos, cabe ressaltar neste contexto que a Constituição Federal de 1988, apenas atribui competência para que

os entes federados legislem, através de leis próprias, respeitando as prerrogativas constitucionais sobre a matéria.

Vale também observar que na Lei Complementar 101/2000, em seu art. 11, está disposto que: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”, o que não configura, para o ente federado, a instituição obrigatória de determinado tributo, mas sim, a responsabilidade de geri-lo.

Já no parágrafo único da referida lei, complementa-se que: “É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos”, o que pode ser interpretado como um incentivo à União, aos estados, Distrito Federal e municípios, a instituírem tributos, com a finalidade de custear as atividades estatais.

Neste contexto, seria possível delegar competência tributária a outro ente federado? Vejamos o descritivo do art. 7º do Código Tributário Nacional, em que



**a competência tributária é INDELEGÁVEL, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária**, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra.

Entretanto, **a capacidade tributária pode ser delegável**. De acordo com Félix (2018), a capacidade tributária, segundo a doutrina, é a parcela administrativa da competência, ou seja, é a parte da operacionalização do processo tributário do sujeito ativo, pois é tarefa de quem institui o tributo, também arrecadar e fiscalizar o cumprimento da norma tributária pelo sujeito passivo do tributo.

Ainda segundo a autora, a Constituição da República, em seu art. 153, §4º, permite que a União delegue aos municípios, que assim optarem pela capacidade tributária do ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural -, sendo-lhes concedido pelo art.158, II, o direito de, assim procedendo, permanecerem com a totalidade do ITR por eles arrecadado.

É claro que a referida delegação da competência pode ser revogada a qualquer tempo, conforme prevê o artigo 7º do CTN, entendendo que o ato de delegar a competência tributária é facultativo ao ente que a detém.

Podemos assim correlacionar que as competências tributárias estão repartidas pela Constituição consoante a natureza do tributo, ou seja, se ele é um tributo vinculado ou não vinculado a uma atividade estatal específica.

De acordo com o sistema tributário, existe dentro do âmbito jurídico uma necessidade de controlar os aspectos internos e externos que regem essa instituição, como por exemplo, órgãos fiscalizadores, o percentual de arrecadação de tributos, as suas formas de repasse, e o embasamento jurídico em algumas fontes que determinam esses controles.

Como exemplo podemos citar os impostos que estão dentro do direito tributário como fonte primária, que por sua natureza própria estão vinculados aos entes federados e têm particularidades, de modo que cada ente, em sua jurisprudência, não poderá constituir e dar competência a estes de forma individual. Vejamos um exemplo. Determinado município não poderá instituir impostos, como percentual de alíquotas, ou modificar os existentes sem conhecimento da União, de forma que respeitem a competência residual sem ferir a Constituição.

Vejamos aqui, então, quais os impostos que estão na competência de cada um dos entes federados, sobre os quais dedicaremos o nosso estudo em momento oportuno:

Quadro 1.3 | Distribuição constitucional das competências tributárias

UNIÃO	ESTADOS/DF	MUNICÍPIOS/DF
Importação de produtos estrangeiros (II).	Transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD).	Propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE).	Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).	Transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (ITBI).
Renda e proventos de qualquer natureza (IRPF e IRPJ).	Propriedade de veículos automotores (IPVA).	Serviços de qualquer natureza (ISSQN).
Produtos industrializados (IPI).		
Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).		
Propriedade territorial rural (ITR).		
Grandes fortunas (IGF).		

Fonte: elaborado pela autora.

Porém, quando falamos sobre os tributos aplicados, há uma organização empresarial com atividades estatais, que trata, por exemplo, das taxas e contribuições de melhorias, sendo comum a competência tributária dos entes federados, uma vez que essa tratativa se iguala no âmbito jurídico e fiscal destes não tratando-os como matéria privativa, como no caso dos impostos que se enquadram neste sentido da legislação. No entanto quando se relata que a cobrança da taxa se dará por aquele ente federado que prestar o serviço público específico e divisível, e de responsabilidade única deste ente que se torna solidário para com estas aplicações e solidário para exercer o poder de polícia; para que seja garantido os direitos a valorização dos contribuintes que estão nomeados como sujeitos passivos.

Podemos ainda citar que a competência tributária define a hipótese e o consequente, ou seja, a definição da hipótese de



incidência, com identificação dos fatos, sujeitos e termos relativos à dívida, será regida pelo ente Federal que está diretamente ligado a estas modificações ou estratégias da legislação.



### Assimile

**Competência tributária** é o poder atribuído aos entes federados para editar leis que instituam tributos. Já **capacidade tributária** é a parcela administrativa da competência tributária, consistindo na arrecadação, fiscalização e execução de leis tributárias. A competência tributária é indelegável, mas a capacidade tributária, essa sim, pode ser delegada por um ente a outro.

Dentro do Direito Tributário, com foco na competência de tributar, a bitributação é um dos temas mais complexos e de grande discussão. É muito comum percebermos alguns contribuintes reclamando e criticando algumas situações relacionadas à tributação que consideram estar sendo recolhidas mais que uma vez. Para estes casos são necessárias cautelas para não gerar um discurso inválido e impróprio sobre a matéria. Como exemplo podemos citar quando dois municípios pretendem cobrar ISS sobre um mesmo serviço prestado a um único contribuinte. Existem somente duas situações em que a bitributação é considerada válida e nas quais não que gere violação das normas constitucionais ou sobre a competência de tributar. Uma quando estamos na iminência de guerras e é preciso instituir impostos extraordinários, e outro é ligado ao âmbito internacional, quando é possível que se cobre o imposto sobre rendas em países distintos.

Outro ponto importante, que gera dúvida e que não pode ser confundido com bitributação, é o *bis in idem*, o qual trata de um fenômeno que ocorre quando a pessoa jurídica de direito público tributa mais de uma vez o mesmo fato jurídico. Vejam que não se aplica, nesse caso, a bitributação direta ou indireta. Como exemplo podemos analisar o fato de que, ao auferir lucro, uma empresa dá margem à exigência de Imposto sobre a Renda, como também da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sendo ambos os tributos de competência da União Federal, não deixando margem ou campo aberto para cobrança dúbias ou duplicadas.

O que não pode ocorrer é a bitributação, essa sim vedada pela Constituição, uma vez que nessas circunstâncias tem-se mais de um ente tributante exigindo do mesmo sujeito passivo um tributo decorrente de um mesmo fato gerador.

Um exemplo dessa bitributação está na interminável divergência entre municípios na cobrança do ISSQN, entendendo-se cada um desses entes federados como dotados de competência para cobrar o tributo do mesmo sujeito passivo em decorrência de um mesmo serviço prestado, ora porque entendem ser competente o município do estabelecimento prestador, ora o município onde o serviço foi prestado.

Portanto para estes casos, não há um verdadeiro conflito de competências, sendo este meramente aparente e, por esse motivo, é que a bitributação acaba também sendo ilegítima e indo de encontro à vedação constitucional.

Dessa maneira haverá essa bitributação se for instituída uma taxa que tenha identidade total com a base de cálculo ou com o fato gerador de um imposto já existente conforme as particularidades de cada tributo. O parágrafo único do art. 77 do CTN veda, inclusive, essa possibilidade ao dispor: "a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas".



## Refleta

Vamos colocar em prática esse cenário: a bitributação tem como característica a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa, independentemente da ação que originou o fato gerador. Imagine uma empresa que, ao auferir um determinado lucro, dá margem à exigência de Imposto sobre a Renda, como também da contribuição social sobre o lucro - CSSL, de forma que os dois tributos estão sob a responsabilidade da União.

Não podemos esquecer que existem situações em que a bitributação, por permissivo constitucional, é legítima.

Uma delas diz respeito aos denominados impostos extraordinários de guerra, de competência da União, e que podem estar ou não

compreendidos em sua competência tributária (CF, art. 154, II), ou seja, no caso de iminência ou de efetiva guerra externa, pode a União instituir impostos que tenham o mesmo fato gerador de impostos estaduais, como por exemplo, a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Outra situação diz respeito aos casos de tributação incidente sobre a renda, envolvendo países distintos. Pode, sim, haver a tributação sobre a renda por mais de um país quando, por exemplo, o indivíduo reside no Brasil, mas está contratado por uma empresa estabelecida em território argentino.

Em razão dessa possibilidade, que é legítima, é que os países têm firmado entre si Tratados Internacionais com o objetivo de evitar essa bitributação, que tanto onera o contribuinte, determinando, por meio desses instrumentos, qual país terá competência para tributar a renda.



### Exemplificando

Tome-se como exemplo de *bis in idem*, no exercício da competência da União, um imposto e uma contribuição para a seguridade social – o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. O fato gerador de ambos os tributos é o fato de auferir lucro em um determinado período. Ainda que possa parecer ilegítimo não o é, uma vez que a Constituição não veda que as Contribuições Sociais tenham fato gerador de tributos já existentes.



### Pesquise mais

Vamos conversar um pouco mais sobre bitributação? Neste caso vamos nos aprofundar no ISS. Leia os dois artigos a seguir. O primeiro ressalta como a bitributação do ISS é configurada e qual é sua competência tributária:

LIMA, Maria Ednalva. O problema não resolvido dos conflitos de competência entre os municípios e a bitributação. **Migalhas**. 09 set. 2013. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI185904,61044-20ISS+O+problema+nao+resolvido+dos+conflitos+d+competencia+entre+os>>. Acesso em: 11 jun. 2018.

O outro já é sobre a bitributação municipal e retrata a guerra fiscal e para fiscal deste, como preveni-la e suas aplicabilidades.

SILVA, Geovane Basilio da. A Legalização da Bitributação do ISSQN, por meio das Regras de Prevenção à "Guerra" Fiscal entre Municípios, nos Termos do Projeto de Lei Complementar do Senado Federal nº 386/2012.

**Checkpoint - FISCOsoft.** Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6bes/a-legalizacao-da-bitributacao-do-issqn-por-meio-das-regras-de-prevencao-a-guerra-fiscal-entre-municipios-nos-termos-do-projeto-de-lei-complementar-do-senado-federal-n-3862012-geovane-basilio-d>>. Acesso em: 11 jun. 2018.

Todo bom estudioso do Direito detém um conhecimento claro e objetivo sobre as competências tributárias atribuídas aos entes federados pela Constituição, para que possa verificar, diante de situações concretas, se os entes federados estão exercendo legitimamente o seu poder de tributar.

Então é isso! Agora você está pronto para conhecer as limitações a esse poder de tributar concedido aos entes federados pela Constituição da República.

## Sem medo de errar

Você foi procurado pela sua cliente, a empresa Telephone S/A, de telecomunicações, que, dentre os diversos serviços prestados, presta serviço de provedor de internet. A fim de responder aos seguintes questionamentos que surgiram diante da cobrança de ISSQN e ICMS relativa a um mesmo fato gerador, qual seja a prestação de serviços de provedor de internet.

Vamos às respostas que deveriam constar do seu parecer? Lembrando que no parecer você deve fazer uma ementa a respeito do assunto nele abordado e dos questionamentos formulados. Deve ainda elaborar um relatório com a síntese dos fatos ocorridos que levaram ao surgimento desses questionamentos; apresentar a fundamentação legal, jurisprudencial ou doutrinária que corroboram a sua opinião enquanto parecerista; e, ao final, fazer a conclusão de seu parecer para que a consulente possa conhecer de forma clara o seu parecer a respeito do assunto.

Na elaboração do seu parecer, é importante que você, primeiramente, analise se a prestação de serviços de provedor de internet é fato gerador do ISSQN ou do ICMS ou ainda se esse serviço não é fato gerador de nenhum dos dois tributos. Para isso é necessário que você saiba que, para que um serviço seja tributado pelos municípios a título de ISSQN, é necessário que esse serviço esteja previsto na Lista Anexa à Lei Complementar 116/03 que regulamenta a tributação desse imposto e também conheça a matéria sumulada do Superior Tribunal de Justiça a respeito da tributação dos serviços de provedor de internet pelo ICMS.

Quanto ao serviço de provedor de internet não há previsão de incidência do ISSQN sobre essa atividade na LC 116/03, o que impede que essa espécie de serviço seja tributada pelos municípios. Por esse motivo, em seu parecer, deve ser ressaltado à Consultante que o município Alfa não tem competência para tributá-la, sendo a cobrança indevida e, portanto, passível de Ação Anulatória de débito tributário. Da mesma forma, nos termos da Súmula 334 do Superior Tribunal de Justiça, o ICMS não incide sobre o serviço dos provedores de acesso à Internet, isso porque, segundo entendimento do egrégio tribunal, o serviço de provedor de acesso à internet não se enquadra no conceito de serviços de comunicação que possibilitaria a incidência do ICMS. Sendo assim, em seu parecer, você deve ainda ressaltar que não pode haver a tributação do serviço de provedor de internet pelo ICMS, não podendo o estado Beta efetuar a cobrança do referido imposto, cabendo à empresa propor Ação Anulatória de Débito Tributário para se ver livre da possível cobrança.

## Avançando na prática

### A bitributação e a interminável controvérsia sobre o ISSQN

#### Descrição da situação-problema

Agora imagine que você é advogado em uma empresa que atua no ramo de estruturas metálicas, a ESMET Estruturas Metálicas Ltda. Essa empresa tem sede no município X, mas presta serviços em diversos municípios brasileiros, como ocorreu no município Y, onde a empresa fez as estruturas metálicas de um grande shopping

center. Em 2018 essa empresa foi notificada pelo município X que, onde a empresa tem a sua sede localizada para recolher o ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza – relativo à prestação de serviço feita para a empresa que gerencia o shopping. Ocorre que no mesmo ano de 2018 essa empresa foi também notificada pelo município Y para efetuar o pagamento, com as devidas penalidades, do ISSQN relativo ao mesmo fato gerador – por entender o município Y que o ISSQN era a ele devido. O sócio-administrador da empresa procura-lhe e questiona-o a respeito da cobrança feita pelos dois municípios, a fim de saber para qual deles realizar o pagamento do tributo. Diante dessa situação, conhecendo o sistema tributário nacional e a distribuição constitucional de competências tributárias não se estaria, nesse caso, diante de vedada bitributação? A qual dos dois municípios, conforme a lei que regulamenta o ISSQN, seria devido o imposto? E qual a medida judicial cabível?

### **Resolução da situação-problema**

Nesse caso, em que dois municípios distintos se entendem competentes para tributar um mesmo fato gerador, que é a prestação de serviço de instalação de estruturas metálicas pela empresa ESMET Estruturas Metálicas Ltda., temos um caso de bitributação ilegítima, não podendo ambos os municípios tributarem o mesmo fato gerador.

De acordo com o art. 3º da Lei Complementar nº 116 de 2003 “o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV”, quando o imposto será devido no local determinado por essa lei.

No caso em análise a prestação dos serviços de instalação de estruturas metálicas enquadra-se na exceção prevista no inciso III do art. 3º da LC 116/03 que assim dispõe: “III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa”. O item 7.02 da lista de serviços trata, portanto, de obras de engenharia, e várias legislações no Brasil reconhecem como obras de construção civil a execução de obras de montagem e construção de estruturas em geral. Sendo assim é devido o ISSQN ao município Y e não ao município X que é o município onde está localizado o estabelecimento prestador.

A medida judicial cabível, nesse caso, seria a consignação em pagamento, conforme estabelece o art. 164:

a importância de 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; caso em que, o contribuinte, ao consignar o maior valor cobrado, fica livre da cobrança e da imposição das penalidades, cabendo ao Judiciário decidir qual dos entes tributantes tem direito a levantar o valor consignado.



## Faça valer a pena

**1.** A tributação, entendida como mecanismo de arrecadação, é permitida nas hipóteses previstas na Constituição. O Estado não pode instituir qualquer espécie de tributo não descrito nem autorizado pela Carta Magna, nem mesmo por legislação posterior, em virtude da submissão desta ao texto constitucional. A competência tributária, segundo dispõe o CTN, é indelegável, porém, a capacidade tributária, que é a parcela administrativa da competência tributária, essa sim pode ser delegada por quem detém a competência.

Em referência à delegação de competência tributária assinale a alternativa CORRETA:

- a) Uma vez delegada a capacidade tributária, não pode o ente que a delegou revogar o ato de delegação, tendo em conta que o exercício dessa parcela administrativa da competência trouxe custos para o ente delegado que agora necessita definitivamente da parcela do tributo que lhe é destinada.
- b) Para que o ente competente delegue a capacidade tributária, é necessário que ele o faça por ocasião da produção da lei orçamentária anual, período esse definido em lei como momento único para a delegação.
- c) Da mesma forma que as funções de fiscalizar e arrecadar dos tributos podem ser delegadas, também pode ser delegação a edição de normas para definição dos tributos que serão arrecadados.
- d) Somente a prerrogativa de produção de normas tributárias pode ser delegada de um ente federado para outro.
- e) As prerrogativas de fiscalizar e de arrecadar os tributos, uma vez que dizem respeito ao exercício da capacidade tributária ativa, podem ser delegadas.

**2.** Os impostos são modalidades de tributos. Os primeiros registros sobre a tributação no Brasil datam de 1888, quando a Princesa Isabel baixou o decreto para regulamentar a cobrança do “Imposto de Indústrias e Profissões”. O documento que criou o imposto trazia também a isenção de tributos para alguns estabelecimentos e profissões de cunho artesanal ou educacional, além de qualquer atividade com finalidade humanitária. Dentro das competências tributárias, todas as formas são bem distribuídas e cada ente ficará responsável pelos seus atributos.

Analise as assertivas a seguir acerca dos impostos dentro da competência tributária.

a) Os impostos estão vinculados a uma atividade estatal realizada em favor do contribuinte sem domínio das competências tributárias e podem ser regidos pela necessidade de sua geração.

b) Os impostos decorrem do exercício de poder de polícia, limitando interesse ou liberdade em razão do interesse público.

c) O imposto tem por fato gerador uma situação, como auferir renda ou adquirir propriedade, por exemplo.

d) O imposto é um tributo que tem como hipótese de incidência um fato alheio à atividade estatal.

e) A Constituição Federal constitui fonte formal do Direito Tributário, mas apenas norteia sua aplicação dentro das competências e dos entes federados.

**3.** A bitributação ocorre quando mais de um ente tributante exige do mesmo sujeito passivo um tributo decorrente de um mesmo fato gerador. Já o *bis in idem* ocorre quando o mesmo ente federado, dotado de competência tributária para tanto, edita leis distintas em que se exigem tributos decorrentes de um mesmo fato gerador.

A Constituição Federal veda expressamente a bitributação e o *bis in idem*. Sobre este tema, é correto afirmar que:

a) O CTN não veda a incidência sobre um mesmo fato gerador de tributos que sejam de natureza distinta, como é o caso dos impostos e das taxas, uma vez que o primeiro é um tributo não vinculado e o segundo está vinculado a uma atividade estatal.

b) Não existe, na Constituição e na Legislação tributária, outra vedação à bitributação que não seja relativa às taxas.

c) A vedação constitucional à bitributação não alcança os impostos residuais, de competência da União que podem ter tanto base de cálculo quanto fato gerador de impostos já existentes.



d) A vedação constitucional à bitributação alcança também os denominados impostos extraordinários, que não poderão ter base de cálculo ou fato gerador próprio de impostos já discriminados no texto constitucional.

e) Em regra, a vedação constitucional à bitributação não alcança as contribuições sociais, que podem ter mesmo fato gerador de imposto, tendo em conta a destinação obrigatória do produto da arrecadação, distinguindo-as materialmente dos impostos.

# Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Editora JusPodivm, 2017.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 13 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 13 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/lcp/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm)>. Acesso em: 18 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/lcp123.htm)>. Acesso em: 18 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.356**. Relator Ministro Edson Fachin. Redação para acórdão Ministro Marco Aurélio. Julgado em 03-08-2016. Disponível em: <[jusbrasil.com.br](http://jusbrasil.com.br)>. Acesso em: 18 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 138.284-8**. Relator Ministro Carlos Velloso, Brasília, 01 de julho de 1992.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº19**. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados\\_Sumula\\_Vinculante\\_STF\\_Completo.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados_Sumula_Vinculante_STF_Completo.pdf)>. Acesso em: 22 maio 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 29**. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados\\_Sumula\\_Vinculante\\_STF\\_Completo.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados_Sumula_Vinculante_STF_Completo.pdf)>. Acesso em: 22 maio 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 15. ed. São Paulo: LTR 80, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

# Limitações constitucionais ao poder de tributar e normas gerais em matéria tributária

## Convite ao estudo

Caro aluno,

Você percebeu no decorrer de nossos estudos que dentro da gestão empresarial, o estudo do Direito Tributário tem a função de conscientizar o empresário sobre as suas responsabilidades tributárias, sobre como os tributos são instituídos e sobre quais devem ser pagos. Neste momento, nosso foco está em entender a aplicabilidade dos princípios tributários e as formas pelas quais estes se apresentam em nosso ordenamento jurídico, e principalmente o Sistema Tributário Nacional, dando ênfase aos aspectos fundamentais em que a incidência tributária possibilite um entendimento maior sobre as esferas empresariais.

A correta compreensão do fenômeno necessita de esclarecimentos sobre a origem e a finalidade da tributação estatal (de todas as esferas do Estado, sendo elas da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal). Neste sentido, fez-se necessário compreender o próprio conceito de tributos, suas variáveis e proporcionalidade dentro do universo jurídico, para que neste ponto pudéssemos avançar em suas aplicabilidades e assim dar mais ênfase a um planejamento com foco nas estruturas legislativas. Neste sentido, qual é a importância do ordenamento jurídico dentro da constituição tributária? Perante a Legislação, quais seriam os limites impostos para resguardar o contribuinte de uma elevada carga

tributária? Quais seriam as políticas de proteção para que não houvesse arbitrariedade ou erros tributários?

Bem, agora vamos encontrar as respostas para esses e outros questionamentos que nos fazemos quando o assunto é tributação. Por isso, nessa segunda unidade você conhecerá as limitações ao poder de tributar. É muito importante que o aplicador do Direito saiba que os entes federados, apesar de terem garantido constitucionalmente o exercício da competência tributária, não podem fazê-lo de forma arbitrária ou ilimitada. Por esse motivo, a Constituição da República estabelece algumas limitações a esse poder de tributar, protegendo assim o contribuinte do afã de arrecadar que os entes políticos possam ter. Essas limitações compõem o complexo de direitos fundamentais dos contribuintes.

Mas quais são essas limitações? A Constituição estabelece os Princípios Constitucionais Tributários e as Imunidades Tributárias. Além disso, a Constituição também estabelece regras para que os entes federados possam exercer suas competências tributárias, determinando que a Lei Complementar disponha sobre normas gerais em matéria tributária e, a partir dessas normas, trazer à discussão questões como a fiscalidade, a extrafiscalidade e a parafiscalidade, que serão objeto do nosso estudo nessa unidade.

No decorrer do nosso aprendizado, imagine que você é um advogado, especialista em Direito Tributário, Financeiro e Comercial, e é sócio em um grande escritório situado na cidade de São Paulo (SP). Sua carteira de clientes é composta por várias empresas que contemplam diversos ramos de mercado, como empresas prestadoras de serviços, industriais, comerciais e que se dedicam ao mercado de exportação e importação. No decorrer de suas rotinas empresariais, você constantemente se depara com os mais variados questionamentos a respeito da tributação, seja em caráter preventivo ou contencioso. Nesse momento, os questionamentos que lhe são feitos dizem respeito às limitações constitucionais ao poder de

tributar. Você então deve verificar em cada caso concreto que lhe é apresentado os seguintes aspectos: os princípios constitucionais tributários foram observados quando da tributação pelos entes federados? Estar-se-ia diante de caso de imunidade constitucional que afastaria a incidência tributária? Foram regularmente observadas as normas gerais em matéria tributária quando da incidência da tributação?

Preparado para aprender sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar para auxiliar cada um de seus clientes? Então, vamos lá!

## Seção 2.1

### Princípios tributários

#### Diálogo aberto

Caro aluno,

Já identificamos em nossos estudos que os princípios constitucionais tributários podem e devem seguir uma linha de competências, ou seja, um raciocínio sobre como tributar e como realizar esta tributação dentro das organizações tributárias.

Se faz relevante neste momento conhecer ainda a capacidade tributária ativa, que é atribuída ao sujeito ativo da obrigação, ou seja, o ente estatal que pode exigir o tributo. Assim, o sujeito ativo da obrigação é aquele ente que exige o tributo para que possamos identificar quais são as formas que as empresas estão sujeitas.

Os princípios do direito tributário têm sua origem primária em textos constitucionais, que nos orientam de forma interpretativa com relação à legislação tributária. Deste modo, a lei instituidora de um determinado tributo deverá observar e ser regida por princípios que em sua origem protejam e garantam a conformidade e adequação dos mesmos para sua formalidade.

Você é um advogado, especialista em Direito Tributário e Financeiro, e é sócio em um grande escritório situado na cidade de São Paulo (SP). Entre seus clientes estão empresas dos mais variados ramos do mercado com diferentes questionamentos a respeito da tributação por elas sofrida.

Tendo em conta as limitações constitucionais ao poder de tributar, imagine que um dos clientes de seu escritório é uma empresa do ramo industrial de beneficiamento de café tipo exportação, a Cafezinho Mineiro Ltda, não arrematante, que comercializa seus produtos tanto no mercado interno quanto no mercado externo. Os executivos da empresa te procuram em seu escritório para que você lhes esclareça a seguinte situação: a União publicou em 31 de agosto de 2017 um Decreto que majorou a alíquota do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados -. Nesse Decreto a União estipulou

que a alíquota majorada já seria válida para os fatos geradores ocorridos a partir do mês seguinte e também alterou a data para recolhimento da obrigação tributária antecipando-a. Ciente de que essa majoração impactaria e muito no preço de seus produtos, os executivos lhe questionam: poderia um Decreto majorar a alíquota de um imposto? Neste caso, considerem que a empresa em estudo está sem benefício fiscal e recolhe seus tributos de forma correta. Poderia a União exigir a alíquota majorada já no mês seguinte à publicação do Decreto? A alteração da data para recolhimento do IPI pode mesmo ser aplicada já a partir do mês seguinte à publicação do mesmo Decreto?

Na qualidade de advogado especialista, os executivos lhe solicitaram a elaboração de um parecer conclusivo a respeito dessa majoração e alteração de data de recolhimento do IPI.

Para que você possa elaborar o parecer é importante que tenha como base em seus conhecimentos os princípios da legalidade e da anterioridade nonagesimal e do exercício financeiro. Um dado importante para sua análise é que tanto o IPI como ICMS são regidos pelo princípio da seletividade que acompanha o da anterioridade ou seja, as alíquotas poderão ser menores mediante um bem seletivo para promover a justiça fiscal sem perder o ônus tributário.

## Não pode faltar

Em nossos estudos compreendemos como a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercem o seu poder de tributar. Porém, precisamos entender que o Estado não pode instituir tributos para qualquer finalidade sem que seja comprovada sua real necessidade, pois antes de tudo o poder de tributar está vinculado por um ordenamento constitucional. A Constituição distribuiu entre cada um deles as competências tributárias estabelecendo os tributos que cada ente federado pode instituir ou majorar por meio de lei, como concedeu, entre outros, à União o poder de tributar a renda e os proventos de qualquer natureza; aos Estados o poder de tributar a propriedade de veículos automotores; e aos Municípios o poder de tributar a propriedade predial territorial urbana. Cada ente federado tem necessidades orçamentárias distintas e, para supri-las, obtém

receitas derivadas dos tributos instituindo-os ou majorando.

Quando então nos deparamos com o exercício desse poder de tributar nós contribuintes nos questionamos: não existe uma limitação ao exercício desse poder de tributar? Pode o ente tributante instituir tributos da forma como quiser? Pode esse mesmo ente exigir o pagamento dos tributos no tempo que entende melhor? Estamos à mercê desse poder de tributar?

Perante estes dados existem limitações constitucionais a esse poder de tributar e o legislador constituinte se encarregou de estabelecer essas proteções aos contribuintes, possibilitando a arrecadação sem que ela se configure como uma forma de intervenção arbitrária do Estado sobre a propriedade particular, ou seja, sem que a tributação seja tão voraz ao ponto de retirar a liberdade e o direito que cada contribuinte tem sobre seus bens e rendas.

Essas limitações estão dispostas na Constituição na forma de princípios e também de imunidades tributárias. Elas são tão importantes que recebem o status de cláusulas pétreas destinadas à proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, não podendo ser objeto de emenda constitucional nem tendente à abolir tais direitos. Mas não esqueça que esses direitos não podem ser abolidos, mas podem ser ampliados em benefício dos contribuintes. BALEEIRO (2010, p.98), citando José Afonso da Silva, ensina que:



**Em sentido amplo, todas as instituições e princípios constitucionalmente regrados, que limitam o poder, extremando a esfera de atuação dos órgãos públicos (como separação de poderes, indelegabilidade de funções, república democrática e federalismo) podem ser encarados como "salvaguardas de um regime de respeito à pessoa humana em toda a sua dimensão.**

Também é importante que você saiba que essas limitações, dispostas no art.150 da Constituição, fazem parte de um rol meramente exemplificativo, uma vez que o próprio artigo estatui que a existência delas não prejudica outras que sejam asseguradas aos contribuintes.



Importante ressaltar que as imunidades tributárias servem como uma dinâmica tributária para limitar ou inibir alguns erros, principalmente contra a União e aos próprios contribuintes. Vamos começar nossa nova jornada pelos princípios limitadores do poder de tributar e depois veremos as imunidades tributárias que são planos de coerência dos princípios tributários.

## 1. Princípio da Legalidade Tributária

A Constituição estabelece em seu art. 5º, inciso II, que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de alguma coisa senão em virtude de lei”. É em razão dessa legalidade geral que os entes federados podem, por meio de lei, impor a nós contribuintes a obrigação de pagar tributos.

Por esse motivo é que o princípio da legalidade é tão importante na tributação, pois somente por meio de lei é que os particulares podem ser compelidos a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. E deve ser assim, pois a lei, elaborada pelos representantes do povo, representa a vontade desse povo. É por meio da lei que nós permitimos ao Poder Público intervir em nossa propriedade privada.

Em matéria tributária, a observância à legalidade, ou seja, à obrigatoriedade de lei para instituir ou majorar tributos está estabelecida no art. 150, I, da CF (BRASIL, 1988) que dispõe que “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”. Isso quer dizer que o tributo só pode ser criado, majorado e cobrado mediante a elaboração de uma lei ordinária – caso em que pode ser editada a Medida Provisória em matéria tributária – ou uma lei complementar, para os tributos que a exijam conforme estabelece a Constituição (FÉLIX, 2018).

O art. 97 do Código Tributário Nacional também elenca o rol de matérias tributárias submetidas à reserva legal, nos seguintes termos:

**Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:**

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

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo



52, e do seu sujeito passivo;  
IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;  
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;  
VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades; [...] (CTN, 1966)

Mas lembre-se que nem sempre é necessário que seja editada lei em sentido formal para que a tributação seja permitida. Algumas matérias tributárias e algumas espécies tributárias foram excepcionadas pela Constituição, podendo ser estabelecidas mediante atos normativos infralegais, como Decretos do Poder Executivo, por exemplo. Contudo, lembre-se, como ensina BALEEIRO (2010, p.99):



Efetivamente, não existem exceções, [...] à legalidade, pois todo tributo somente pode ser disciplinado, em seus aspectos substanciais (material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo) por diploma legal, emanado do Poder Legislativo. Não obstante, em certas hipóteses excepcionais, contempladas na Constituição, a legalidade absoluta é quebrada, estabelecendo o legislador apenas os limites mínimo e máximo, dentro dos quais o Poder Executivo poderá alterar quantitativamente o dever tributário. **Trata-se de mera atenuação do princípio da especificidade conceitual ou da legalidade rígida.**

Vejamos agora as atenuações ao princípio da legalidade feitas pela Constituição da República:

a. **Atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (art.97, §2º do CTN)**

Em muitos tributos o valor estipulado como base de cálculo é corroído pelo fenômeno da inflação, havendo assim a necessidade de que sejam ajustados para impedir que

artificialmente a base de cálculo seja diminuída, e isso pode ser feito por decreto do Poder Executivo. Porém, há limitação aos entes federados para que seja feita essa atualização, a fim de que não se configure majoração indireta dos tributos; os entes devem respeitar os índices oficiais de correção monetária (FÉLIX, 2018). Nesse sentido, temos como exemplo a súmula 160 do STJ que assim dispõe: “é defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária” (BRASIL, 1996).

A análise de questão tributária demanda, antes de qualquer coisa, a verificação sobre os conceitos normalmente utilizados pela legislação, tais como a competência, a obrigação tributária, o crédito tributário, o lançamento, entre outros fatores essenciais à correta compreensão da matéria. A competência é conceituada como o poder delimitado do Estado para a cobrança de tributos. Essa delimitação está estipulada, basicamente, na Constituição Federal.

#### **b. Fixação do prazo para recolhimento dos tributos (Jurisprudência do STF, RE 172.394/SP; RE 195.218/MG)**

O STF entende que o prazo para pagamento de tributo pode ser definido mediante Decreto do Poder Executivo, uma vez que não se encontra entre as matérias submetidas a reserva legal pelo art. 97 do CTN, bem como que a alteração desse prazo não configura aumento indireto do tributo, não tendo que se submeter à legalidade estrita.

#### **c. Alteração das alíquotas dos Impostos de Importação e Exportação, IOF, IPI, CIDE-combustíveis e ICMS-monofásico incidente sobre combustíveis.**

A Constituição permite que as alíquotas desses impostos possam ser majoradas por ato normativo do Poder Executivo, como Decretos Presidenciais e Resoluções do CAMEX – Câmara de Comércio Exterior, no caso do imposto de exportação, por exemplo.

A CIDE-combustíveis é outro tributo que o Poder Executivo pode reduzir e restabelecer as alíquotas por meio de Decreto. Tenha atenção a um detalhe muito importante: não se fala em majoração, mas sim em restabelecimento de alíquota, o que significa dizer que quando ser der a majoração das alíquotas da CIDE-combustíveis é necessário que se tenha a edição de lei em sentido formal.

Por fim, quanto ao ICMS-monofásico incidente sobre combustíveis, a Constituição permite que os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio no CONFAZ, definam as alíquotas desse tributo, seja para reduzir ou para aumentá-las.

## 2. Princípio da Isonomia e da Capacidade Contributiva

O princípio da isonomia, seja em âmbito tributário ou em qualquer outro ramo do direito, deve ser buscado em sua materialidade, ou seja, deve ser buscada uma igualdade material, real e efetiva entre os indivíduos, sendo tratados de forma igual aqueles que se encontrem em situação equivalente e de maneira desigual aqueles que se encontrem em situação de desigualdade, porém na medida dessa desigualdade (FELIX, 2018).

Isso acontece, por exemplo, com impostos como o Imposto de Renda da Pessoa Física, que é estabelecido consoante o critério da progressividade, ou seja, as alíquotas do imposto vão sendo majoradas à medida que o indivíduo auferir rendas maiores. Isso significa que aquele que ganha mais tem mais capacidade de contribuir do que aquele que ganha menos. E esse escalonamento de alíquotas em nada viola a igualdade entre os contribuintes, ele a torna real e concreta proporcionando um verdadeiro tratamento igualitário entre eles.

Para tornar concreta essa igualdade entre os contribuintes, consoante dispõe o art. 150, II, da CF, é que a Constituição estabelece no art. 145, §1º o denominado princípio da capacidade contributiva:



Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

Isso quer dizer que, sempre que possível, os impostos levarão em conta características pessoais do contribuinte, como ocorre com o Imposto de Renda, exemplificado anteriormente. Em razão dessas características pessoais do agente é que se estabelece a tributação

de acordo com a capacidade que cada um tem para contribuir, ou seja, aquele contribuinte que tem mais condições de contribuir com seus recursos para os cofres públicos deve fazê-lo em maior proporção do que aquele que tem menos recursos disponíveis.

Conforme essa premissa constitucional, poderíamos entender que os impostos reais – aqueles em são considerados os aspectos relativos à propriedade, à coisa em si e não relativos às características pessoais do contribuinte –, como é o caso do IPTU e do IPVA, não seriam graduados segundo a capacidade contributiva de cada pessoa.

Dessa forma, o princípio da igualdade não é aplicado para gerar mais desigualdade, mas sim para proteger pessoas que estão em situações fáticas diferentes. O maior ou menor pagamento de um determinado tributo, por exemplo, não macularia a igualdade em função de que um contribuinte mais rico pagará mais do que o pobre. Ao contrário, o pagamento segundo a capacidade de cada um prestigia uma igualdade material.

Contudo, apesar de a Constituição nos levar a esse entendimento, o STF consolidou sua jurisprudência no sentido da aplicação do princípio da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias.



### Refleta

A respeito da aplicação do princípio da capacidade contributiva é realmente possível e cabível sua aplicação aos impostos reais? E em impostos como o ICMS e o ISSQN, seria aplicável o princípio da capacidade contributiva como entende o STF?

### 3. Princípio da Não Surpresa

O princípio da não surpresa deve ser compreendido a partir de duas vertentes: o Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária e o Princípio da Anterioridade Tributária – do exercício financeiro e nonagesimal.

#### a. Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária

O art. 150, III, a da CF dispõe que:



Art. 50. 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**; [...] (BRASIL, 1988)

Isso significa que, se uma lei estabelece um fato concreto como fato gerador de um determinado tributo ela só pode alcançar os fatos que ocorrerem depois que a lei for publicada.

Imagine, por exemplo, que a União editasse a lei que instituisse o Imposto sobre grandes fortunas e determinasse que as pessoas que tivessem fortunas acima de um milhão de reais fossem tributadas. A lei só alcançaria os fatos geradores ocorridos após a sua publicação, não podendo tributar aqueles que um dia tiveram fortunas em valor igual ou superior ao definido em lei, mas que não mais têm quando a lei foi editada.

Contudo, é importante destacar que as leis expressamente interpretativas e as que versam sobre infrações e que sejam mais benéficas para o contribuinte infrator terão efeitos retroativos, alcançando situações pretéritas.



Pesquise mais

Há uma discussão doutrinária e jurisprudencial em torno da Tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física e a aplicação da Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal. A referida súmula estabelece que “[...]aplique-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração” (BRASIL, 1977). Porém, se assim for, teríamos uma lei nova alcançando fatos pretéritos, já que a declaração de ajuste do IPRF é feita no seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Para ampliar os seus conhecimentos leia o artigo **Uma análise da Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal diante dos princípios constitucionais da anterioridade e irretroatividade tributárias**, de autoria de Aleksandro Lincoln Cardoso Lessa, Fernanda Cerqueira Campos Luna e Ilma da Silva Confessor Cândido, e conheça um pouco mais a respeito dessa interessante discussão.

Disponível em: <<https://bit.ly/2uCbpMw>>. Acesso em: 23 abr. 2018.

## b. Princípio da Anterioridade do Exercício Financeiro

Dispõe assim o art. 150, III, b da CF:

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

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. (BRASIL, 1988)

Significa dizer que o ente que instituir ou majorar o tributo só poderá exigí-lo do contribuinte no exercício financeiro seguinte à data de publicação da lei, momento esse em que a lei produzirá efeitos em relação a esses contribuintes. Assim, se um tributo como o ICMS tiver suas alíquotas majoradas em 01 de julho de 2017, ele só poderá ser exigido do contribuinte a partir de 01 de janeiro de 2018 – observada nesse caso também a anterioridade nonagesimal, que veremos adiante (FÉLIX, 2018).

Mas antes é importante destacarmos o posicionamento consolidado do STF a respeito da mudança da data de recolhimento dos tributos. O STF entende que a alteração da data para recolhimento do tributo, ainda que seja antecipada, não configura aumento indireto do tributo nem piora a situação fático-jurídica do contribuinte, não se sujeitando então à anterioridade do exercício seguinte, podendo ser exigida imediatamente pelo ente tributante.

Por fim, é muito importante que você conheça os tributos que estão relacionados da anterioridade do exercício financeiro, conforme exposto abaixo:

### Quadro 2.1 | Tributos sob a legislação da União

Imposto de Importação e Exportação; IPI; IOF; Imposto Extraordinário de Guerra; Empréstimos Compulsórios de Guerra e Calamidade; Contribuições para financiamento da seguridade social; ICMS-monofásico sobre combustíveis e CIDE-combustíveis.

Fonte: elaborado pela autora.

### c. Princípio da Anterioridade Nonagesimal (ou noventena)

Além de observar a anterioridade do exercício financeiro seguinte, alguns tributos devem ao mesmo tempo observar a denominada anterioridade nonagesimal estabelecida no art. 150, III, c da CF:



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

III - cobrar tributos:

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...] (BRASIL, 1988)

A alínea b do art. 150, III, como vimos, faz referência ao princípio da anterioridade do exercício financeiro. Isso quer dizer que a cobrança de um tributo só pode ocorrer após decorridos, no mínimo, 90 dias da publicação da lei que o instituiu ou majorou e desde que já atingido o início do exercício financeiro subsequente àquele de publicação da lei.

A União, pressionada pela necessidade de evitar um desequilíbrio na balança monetária e fiscal que ponha em risco o sistema econômico nacional, poderia instituir um empréstimo compulsório. Após o prazo e evitado o prejuízo pela urgente medida, a restituição aos contribuintes seria feita.



#### Assimile

Vamos relembrar então os critérios do princípio da anterioridade?

Anterioridade do Exercício Financeiro: os entes federados não podem cobrar tributo ou sua majoração no mesmo exercício financeiro em tenha sido publicada a lei que instituiu ou majorou o tributo;

Anterioridade Nonagesimal: os entes federados não podem cobrar tributo ou sua majoração antes de decorridos 90 dias da data de publicação da lei que o instituiu ou majorou.



Da mesma forma que a anterioridade do exercício financeiro seguinte, alguns tributos encontram-se excepcionados da anterioridade nonagesimal, e são eles:

Quadro 2.2 | Tributos relacionados a anterioridade nonagesimal

Imposto de Importação e Exportação; IOF; Imposto Extraordinário de Guerra; Empréstimos Compulsórios de Guerra e Calamidade; **Imposto de Renda**; Base de Cálculo do IPTU e do IPVA.

Fonte: elaborado pela autora.



### Exemplificando

Imagine as seguintes majorações de tributos:

- a) O Município de Vitória publicou em 01 de julho de 2017 uma lei que majorou o ISSQN de 2 (dois) para 3 (três) por cento. O ISSQN não é exceção a nenhuma das regras de anterioridade. Desta forma, O Município de Vitória deve respeitar ambas as regras – exercício financeiro seguinte e noventena. Nesse caso, o Município só poderia exigir o tributo a partir de 29 de janeiro de 2018, pois somente nessa data teriam sido observados os 90 dias, ainda que já tivesse sido observada a regra do exercício financeiro seguinte.
- b) A União publicou um Decreto em 01 de abril de 2017 majorando a alíquota de IPI sobre os produtos decorrentes de processo de recondicionamento. Tendo em conta que o IPI é exceção apenas à regra do exercício financeiro seguinte, deve ser observada pela União a anterioridade nonagesimal no caso do IPI. Sendo assim, o IPI poderia ser exigido pela União em 29 de junho de 2017.
- c) A União também publicou, em 01 de abril de 2017, lei que majorou o Imposto de Renda das Pessoas Físicas. O imposto de renda é exceção apenas à regra da anterioridade nonagesimal, submetendo-se tão somente à regra do exercício financeiro seguinte. Nesse caso, o IRPF já poderá ser exigido do contribuinte a partir de 01 de janeiro de 2018.

## 4. Princípio do Não Confisco

A Constituição, no art. 150, IV, proíbe a instituição de tributos com efeito de confisco, ou seja, a incidência tributária não pode ser

tão evasiva e exagerada a ponto de privar o contribuinte de parcela considerável de seu patrimônio, provocando nesse contribuinte a sensação de que está sendo penalizado com a tributação. Como você já estudou o tributo não pode ser uma sanção a ato ilícito, e se o efeito confiscatório fosse admitido seria essa a feição do tributo – sanção (FÉLIX, 2018).

Tendo em conta que confisco é um conceito jurídico indeterminado, o STF entende que a “identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária”, evitando assim que todos os tributos cobrados do sujeito passivo da relação tributária “afetem, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte”.

A respeito do efeito confiscatório dos tributos devemos ressaltar ainda que as taxas e as multas também, segundo entendimento do STF, sujeitam-se à observância do princípio do não confisco. Por exemplo, imagine que você vá até um órgão público retirar uma certidão que comprove o seu tempo de contribuição para fins de aposentadoria e o valor da taxa para emissão do documento seja de R\$ 965,00 (novecentos e sessenta e cinco reais). Essa taxa seria confiscatória porque equivale a um salário mínimo vigente no país. Ou ainda uma multa de 500% para quando o contribuinte não emitir a nota fiscal demonstrando recolhimento de ICMS devido; essa é uma multa de caráter confiscatório.

## **5. Princípio da Liberdade de Tráfego**

O art. 150, V da CR/88 proíbe os entes federados de “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

Esse princípio comporta duas exceções: a primeira delas é a cobrança do ICMS interestadual, que é autorizada pelo próprio texto constitucional, sendo, portanto, plenamente válida, ou seja, quando um produto é vendido por uma empresa em São Paulo para um consumidor em Belém do Pará haverá tributação sem que haja violação ao princípio da liberdade de tráfego; e a segunda exceção é a possibilidade de cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público, o que usualmente é feito por meio de concessão de serviço público, sendo, portanto, considerado pelo STF como preço público, meio de remunerar as concessionárias de serviço público.

## 6. Princípio da não discriminação baseada em procedência ou destino

O art. 152 da CF veda “aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”, ou seja, os Estados, por exemplo, não podem estabelecer alíquotas diferenciadas sobre uma mercadoria proveniente de um Estado do Nordeste do país e de um Estado do Sul do país destinada ao seu território. Somente a União está autorizada a estipular tratamento tributário diferenciado entre os Estados da federação como meio de fomento, por exemplo, a uma região do país menos favorecida (FÉLIX, 2018).

Vistos tais princípios é necessário, no estudo das limitações constitucionais ao poder de tributar, que você saiba algumas vedações específicas para a União. São estas:

### a. Princípio da Uniformidade geográfica da tributação

O art. 151, I da CF assim dispõe:

**Art. 151.** É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País. (BRASIL, 1988)



### b. Princípio da vedação às isenções heterônomas

O poder de conceder uma isenção é decorrente do próprio poder que o ente federado tem de tributar. Sendo assim, somente o ente que instituiu o tributo pode isentar o contribuinte de seu pagamento (FÉLIX, 2018). Por este motivo, a Constituição, em seu art. 151, III, veda à União “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Contudo, é importante que você saiba que a União pode conceder isenção heterônoma ao ICMS incidente nas operações com serviços e outros produtos destinados ao exterior, consoante o art. 155, §2º,

XII, e da CF; e também, por meio de tratados internacionais, uma vez que nesse caso age como República Federativa do Brasil, conceder isenções a impostos estaduais e municipais.

Por fim, para ampliar seus conhecimentos, saiba que para a concessão de benefícios fiscais é necessário que haja a edição de lei específica (art. 150, §6º da CF), sendo a única exceção a essa regra a concessão de isenções no âmbito do ICMS, que deve se dar mediante convênio, no âmbito do CONFAZ, entre os Estados da Federação.

Então é isso, caro aluno! Agora você já conhece os princípios constitucionais tributários e sabe que são garantias constitucionais concedidas aos contribuintes, beneficiando-os diretamente e que devem ser respeitados para uniformidade da tributação e proteção dos contribuintes frente ao exercício do poder de tributar que cada ente federado possui. Pronto para conhecer outras limitações constitucionais ao poder de tributar? Vamos lá!

## Sem medo de errar

Pessoal vamos aplicar nossos conhecimentos? Um dos clientes de seu escritório, a Cafezinho Mineiro Ltda, o procurou para que você elaborasse um parecer conclusivo a respeito de um Decreto publicado pela União em 31 de agosto de 2017, majorando a alíquota do IPI. Esse Decreto previa que a majoração já seria aplicável no mês seguinte à sua publicação e também que haveria alteração da data para recolhimento da obrigação tributária. Diante dessa situação os executivos lhe questionam: poderia um Decreto majorar a alíquota de um imposto? Poderia a União exigir a alíquota majorada já no mês seguinte à publicação do Decreto? A alteração da data para recolhimento do IPI pode mesmo ser aplicada já a partir do mês seguinte à publicação do mesmo Decreto?

Lembrem-se que a obrigação poderá ser acessória ou principal, como diz o art. 113 do Código Tributário Nacional. No caso de ser principal, ela surge com a ocorrência do fato gerador, tem como objeto o pagamento do próprio tributo ou da penalidade. Depois de feito o pagamento, extingue-se o dever do contribuinte sobre aquela situação específica. A obrigação acessória decorre de prestações

positivas ou negativas atreladas ao interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, podendo converter-se em principal devido à eventual penalidade pelo não cumprimento.

Vamos construir os pontos que deveriam constar do seu parecer?

Lembrando que no parecer você deve fazer uma ementa a respeito do assunto nele abordado e dos questionamentos formulados. Deve ainda elaborar um relatório com a síntese dos fatos ocorridos que levaram ao surgimento desses questionamentos; apresentar a fundamentação legal, jurisprudencial ou doutrinária que corroboram a sua opinião enquanto parecerista; e, ao final, fazer a conclusão de seu parecer para que o consulente possa conhecer de forma clara o seu parecer a respeito do assunto.

Primeiro questionamento: poderia um Decreto majorar a alíquota de um imposto? Pode ser respondido com a seguinte fundamentação: em regra, a majoração dos tributos deve respeitar a estrita legalidade, contudo o IPI, em razão de sua característica regulatória e extrafiscal, é exceção à legalidade, mitigando esse princípio constitucional. Por esse motivo, o art. 153, §1º da Constituição permite que o poder executivo altere as alíquotas do IPI e isso pode sim ser feito por meio de Decreto, como o fez a União nesse caso concreto.

Segundo questionamento: poderia a União exigir a alíquota majorada já no mês seguinte à publicação do Decreto? Pode, por sua vez, ser respondido com a seguinte fundamentação: não, embora o IPI não se submeta à anterioridade do exercício financeiro, ele está sujeito à anterioridade nonagesimal, na forma do disposto no art. 150, § 1º, da CRFB/88. Sendo assim, a União só poderia cobrar a majoração do tributo a partir de novembro de 2017.

Por fim, o terceiro questionamento: a alteração da data para recolhimento do IPI pode mesmo ser aplicada já a partir do mês seguinte à publicação do mesmo Decreto? Pode ser assim respondido: não, pois a norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade, conforme Súmula Vinculante 50 do STF que dispõe que "Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade".

### A majoração do ISSQN e o Princípio da Anterioridade Tributária

#### Descrição da situação-problema

Olá, aluno! Está preparado para colocar em prática os conhecimentos que você adquiriu? Imagine agora que os executivos da empresa ABC Ltda., situada no Município de Macapá, no Estado do Amapá, o procuram em seu escritório em São Paulo com a seguinte situação: o Estado de São Paulo editou a lei que estabeleceu privilégios para produtos originários do Sul e Sudeste do Brasil, dando-lhes preferências em relação aos produtos do Norte e do Nordeste que passariam a ter alíquotas mais altas de ICMS para serem comercializados no Estado de São Paulo. Em razão dessa situação, questionam: é constitucional a lei que cria esses privilégios e preferências para produtos do Sul e Sudeste em detrimento dos produtos originários dos Estados do Norte e Nordeste do Brasil?

#### Resolução da situação-problema

Você, caro aluno, enquanto advogado especialista em Direito Tributário, deve responder aos executivos da empresa que a referida lei do Estado de São Paulo é inconstitucional, uma vez que viola o princípio da não discriminação baseada em procedência ou destino, isto porque o art. 152 da CF veda “aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”. Você deve ainda ressaltar que o Estado de São Paulo não pode defender a constitucionalidade de sua lei alegando que faz a distinção como forma de fomentar o desenvolvimento da indústria das regiões Sul e Sudeste, uma vez que Somente a União está autorizada a estipular tratamento tributário diferenciado entre os Estados da federação como meio de fomento.

## Faça valer a pena

**1.** A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabelece limitações ao poder de tributar dos entes federados.

Tendo em conta as disposições constitucionais, assinale a alternativa CORRETA.

- a) Em nenhuma hipótese a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir ou majorar tributos sem lei que os estabeleça.
- b) A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem utilizar tributos com efeito de confisco, mas essa vedação não se aplica às taxas e multas.
- c) A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão cobrar impostos desde a publicação da lei que os institui ou majorou.
- d) A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão 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.
- e) A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios em nenhuma hipótese poderão estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

**2.** O tributarista ou planejador tributário é peça-chave para a gestão da empresa que busca soluções em questões tributárias, principalmente quando se aplica aos princípios do direito tributário. Esse profissional pode ser formado em Direito, Economia, Administração, Contabilidade ou em outro curso, desde que possua amplos conhecimentos sobre a complexa legislação tributária, o que exige dedicação para o aprofundamento no assunto.

De acordo com o que estudamos no texto-base sobre princípios tributários, assinale a alternativa correta.

- a) Constitui estudo do planejador tributário a legislação de cada tributo.
- b) O planejador tributário precisa conhecer obrigatoriamente os tributos envolvidos na relação de comércio interno, não sendo necessário o conhecimento sobre aqueles correspondentes ao comércio externo.
- c) O planejador tributário deve enquadrar a empresa, preferencialmente, no regime tributário do Simples Nacional.
- d) O objeto da empresa consiste em informação que não afeta diretamente o planejamento tributário, sendo de importância moderada, uma vez que o regime a ser adotado levará em consideração o lucro obtido.

e) O planejador tributário tem a opção de saber os códigos nacionais de atividades econômicas em que a empresa se enquadra, caso julgue ser interessante para desenvolver suas atividades, pois são regras de gestão administrativa e não tributária.

**3.** O Município de Paragominas publicou uma lei ordinária instituindo a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Esta lei, que entrou em vigor na data de sua publicação, estabeleceu como fato gerador o consumo individual de energia elétrica definindo valores distintos de cobrança para contribuintes. Magali, comerciante local, ouviu dizer que a cobrança da referida contribuição era inconstitucional.

Analise as assertivas abaixo e indique aquela que traz a razão pela qual se pode dizer que a referida contribuição é inconstitucional.

a) Somente por lei complementar pode ser instituída a referida contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

b) A lei ordinária publicada pelo Município de Paragominas não observou o princípio da irretroatividade, só podendo vigorar a partir do exercício financeiro seguinte.

c) Somente a União pode instituir contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública.

d) Por se tratar um serviço específico e divisível, o serviço de iluminação pública deve ser remunerado mediante taxa.

e) A contribuição instituída estabelece tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente.



## Seção 2.2

### Imunidades, isenções e não incidência

#### Diálogo aberto

Olá, aluno,

Neste momento de nossos estudos iremos nos dedicar a entender sobre as Limitações ao Poder de Tributar, como estas contribuem para a aplicação do direito tributário e como estão ligadas às rotinas dos contribuintes no contexto geral das tributações nacionais.

Atualmente estes contextos atuam diretamente nas organizações empresariais, delimitando um norte mais claro e até mesmo de defesa sobre atos abusivos com relação à tributação. Neles, estão contidos uma série de princípios e regras de imunidade destinadas a estabelecer limites ao exercício do poder de tributar dos entes federados.

É importante ressaltar que imunidades e princípios não se confundem. Enquanto os princípios se destinam a orientar a elaboração das leis tributárias (como um mandato de otimização da norma, assumindo a possibilidade de colisão entre si), as imunidades expressam limites claros à competência tributária, assumindo caráter de regras (aplicação por tudo ou nada), sendo assim, as regras de tributação são específicas e de cunho instrutivo para o contribuinte.

Importante ressaltar que o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece uma relação hierárquica e funcional em relação ao texto constitucional. Quando tratamos das limitações do poder de tributar existe sim, e deve ser cumprida, uma hierarquia, devido ser um dispositivo legal, sua validade está sujeita à conformidade com a interpretação constitucional. Portanto, é possível que seus dispositivos sejam declarados inconstitucionais, destacando-se do ordenamento jurídico (sobretudo porque, vale lembrar, a redação do CTN é anterior à Constituição de 1988, uma vez que foi instituído pela Lei nº 5.172/1966). E funcional porque, observando as utilizações da CF e do CTN dentro do discurso jurídico, é possível observar que estes apresentam funções bem distintas, sem retirar as características de cada uma das suas funções.

Vamos entender como funciona a aplicabilidade do IPTU. Em alguns municípios suas alíquotas são diferentes de acordo com a demanda dos serviços prestados ou até mesmo de acordo com as imunidades apresentadas em cada município. Vamos analisar que um partido tenha sede no Município X – capital do Estado Y – e possui três imóveis, todos eles situados nesse mesmo município. O Partido deu a seguinte utilização para cada um desses três imóveis: um é usado para ser a sede do partido; outro abriga uma fundação que pertence ao partido; e o outro é alugado a uma rede de estacionamentos existente na cidade. O partido reverte toda a receita obtida com o aluguel para suas próprias atividades. O presidente do partido, por precaução e por receio de incorrer em uma infração fiscal, decidiu realizar o pagamento do IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano – referente aos três imóveis. Ocorre que ele descobriu que cometeu um grande equívoco, uma vez que o Partido goza de imunidade tributária, não havendo assim a incidência do IPTU. O presidente então o procura em seu escritório para que você elabore a medida judicial cabível para reaver em dinheiro os pagamentos efetuados indevidamente. Neste sentido, a restituição deverá ser um parâmetro para que a legislação seja cumprida e não descaracterize a imunidade tributária.

Com base nos seus conhecimentos a respeito das imunidades tributárias, redija a peça processual cabível para a solução do caso que lhe foi apresentado, ao executar a peça analise todos os pontos favoráveis que a imunidade traz para este contribuinte e não esqueça de citar que o pagamento do IPTU foi algo que não implica na descontinuidade da lei.

## Não pode faltar

Neste momento, você já aprendeu sobre as formas e atribuições que atuam sobre as competências tributárias, as definições acerca dos tributos, os limites ao poder de tributar com relação a esta seção, os direitos e deveres do contribuinte para que possa usufruir e todas as normas jurídicas que sustentam nosso sistema tributário nacional, que advém de um universo complexo de normas e princípios que regulamentam e são regulamentadas pelos entes federados.

A partir disso, vamos nos aprofundar dentro do processo produtivo

das leis tributárias, analisar e verificar sobre as imunidades tributárias, suas aplicabilidades e características mediante os contribuintes.

No Brasil podemos verificar o uso constante das imunidades tributárias quando aplicadas em setores e campos específicos de interesse público. Conforme o art. 150, inciso VI, alínea 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 as autarquias e fundações mantidas pelo poder público. Assim, este dispositivo constitucional visa à proteção e a garantia ao federalismo, garante continuidade das atividades e amplia as modificações internas e externas dos contribuintes empresariais. Importante saber e identificar que, por exemplo, durante uma transação comercial, quem vende mercadoria para pessoa imune não tem imunidade, ou seja não compartilha desse dispositivo da lei.

Um exemplo é durante a aquisição de terrenos por um determinado Município, por meio de licitação. A empresa vencedora pagará o ICMS. A pessoa física ou jurídica que adquire bem imóvel pertencente à pessoa imune se submete ao pagamento dos impostos de acordo com sua tramitação legal e regional.

Concluindo, a função da imunidade é garantir e proteger o patrimônio, a renda e os serviços, desde que relacionados com as finalidades essenciais dos entes, em face das razões e para assegurar algumas peculiaridades dos contribuintes envolvidos.

De acordo com Baleeiro (2010, p. 374-375), assim se define as imunidades:

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição do poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal.



Baleeiro (2010, p.372) ainda estabelece algumas características, do ponto de vista jurídico, que definem a imunidade como tal:



1. É regra jurídica, com sede constitucional;
2. É delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;
3. Obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
4. Distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar.

Precisamos ter bem claro que imunidade e isenção são dois conceitos diferentes, podem ser aplicados em conjunto quando específico de um contribuinte, mas não se confundem com as funções específicas, uma vez que a imunidade é constitucional e, portanto, estabelece direito constitucionalmente garantido, que só se altera por meio de novo texto constitucional, enquanto a isenção, por sua vez, é uma dispensa legal, mas que em algum momento pode vir a ser modificada por lei infraconstitucional. Na imunidade, a obrigação tributária nem chega a nascer; não há fato gerador atrelado aos casos de imunidade. Na isenção, a obrigação tributária nasce, ou seja, o fato gerador ocorre, porém, essa obrigação é dispensada, caracterizada por este fato gerador.

Neste momento, você pode estar se perguntando: se princípios e imunidades geram os mesmos efeitos, limitando o poder de tributar, qual a diferença entre eles?

Baleeiro (2010, p. 375) responde à sua pergunta:



Os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinados, enquanto as imunidades:

1. São normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição;
2. Reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da

Federação delimitando-lhes negativamente a competência;  
3. E, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla e imediata;  
4. Criam direitos e permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.

Porém, antes de passarmos ao estudo das imunidades tributárias propriamente ditas se faz necessário que aprofundemos nossos estudos quanto à distinção das hipóteses de não incidência tributária, alíquota zero e isenções, nos atendo a alguns importantes aspectos da isenção, que é forma de exclusão do crédito tributário. Como exemplo podemos citar a não incidência do imposto sobre operações financeiras que obedece a critérios legais quanto às transações classificadas neste tributo, ao fato gerador que será a base de apuração e às condições que são equiparadas às operações financeiras. A importância de se conhecer profundamente a legislação do IOF é poder planejar a melhor condição para obtenção de crédito, mercado financeiro (ações), empréstimos de curto ou longo prazo, contrato de mútuo entre pessoas jurídicas ou físicas para maximização dos custos de transações financeiras.

Alexandre (2017, p. 200-201), de forma bastante didática, faz a diferenciação entre não incidência, alíquota zero e isenção:

A não incidência refere-se às situações em que um fato não é alcançado pela regra da tributação. Tal fenômeno pode decorrer basicamente de três formas: a) o ente tributante, podendo fazê-lo, deixa de definir determinada situação como hipótese de incidência tributária (...); b) o ente tributante não dispõe de competência para definir determinada situação como hipótese de incidência do tributo (...); c) a própria Constituição delimita a competência do ente federativo, impedindo-o de definir determinadas situações como hipótese de incidência tributária, como é o caso das imunidades (...). A isenção consiste na dispensa legal do pagamento do tributo. Assim, o ente político tem competência para instituir o tributo e, ao fazê-lo, opta por dispensar o pagamento em determinadas situações (...). Nos casos de alíquota zero, o ente tributante tem competência

para criar o tributo – tanto que o faz -, e o fato gerador ocorre no mundo concreto, mas a “obrigação tributária” dele decorrente, por uma questão de cálculo, é nula (...). (...) Na realidade, os casos de alíquota zero normalmente se referem aos tributos regulatórios (II, IE, IPI e IOF).

Desses três institutos é importante que analisemos algumas características e peculiaridades das isenções, diferenciando-as das imunidades tributárias. Vamos lá?

Como dito, a isenção é dispensa legal do pagamento do tributo devido. E essa dispensa só pode se dar nos termos da Constituição – art. 150, §6º - por meio de lei específica, não podendo ser concedida, por exemplo, por Decreto do Poder Executivo.

Importante ressaltar que as isenções dos tributos podem ser diferentes quanto a sua aplicabilidade de estado para estado, sendo fonte de estudos onde, por exemplo, em um determinado estado um bem pode ser considerado isento e em outro não, como produtos agrícolas e artesanato, para aumentar as vendas e o consumo.

A isenção opera no exercício da competência tributária por parte de cada ente federativo, enquanto a imunidade opera não no exercício, mas na delimitação da própria competência desse ente, impedindo que ele tribute determinada situação fático-jurídica.

E lembre-se: quem prevê imunidades constitucionais é sempre a Constituição e as isenções sempre serão previstas em lei. Ainda que no texto constitucional se utilize a palavra isenção, estaremos diante de uma imunidade tributária, pois a Constituição não estabelece isenções.

Alguns aspectos devem ser ressaltados a respeito do instituto da isenção:

- I. É possível que a isenção abranja parte do território do ente tributante de acordo com as peculiaridades locais (BRASIL, 1966, art. 176);
- II. A isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria nem a tributos instituídos após a sua concessão (BRASIL, 1966, art. 177);
- III. As isenções onerosas – aquelas com prazo certo e em função de determinadas concessões – não podem ser revogadas

ou modificadas a qualquer tempo, diferentemente daquelas isenções não onerosas em que se estabelecem apenas bônus ao sujeito passivo, mas não ônus (BRASIL, 1966, art. 176). Nesse mesmo sentido temos a súmula 544 do STF (BRASIL, 1966) que dispõe: **“isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”**.



**Pesquise mais**

Pesquise mais a respeito das imunidades tributárias fazendo a leitura do texto de autoria de Rogério Duarte Silva, da Universidade Federal de Santa Catarina. O artigo nos traz a importância das imunidades e como elas são aplicadas nas organizações empresariais.

**A imunidade tributária do artigo 150, VI, "d" da Constituição Federal e o denominado livro eletrônico** (CD-ROM, DVD, Disquete etc). Disponível em: <<https://bit.ly/2uQPW1T>>. Acesso em: 13 jun. 2018.

Vamos conhecer cada uma das imunidades tributárias constantes do art. 150, inciso VI, da Constituição da República de 1988? Começemos pela Imunidade Tributária Recíproca.

#### **a. Imunidade tributária recíproca**

As imunidades relacionam-se à vedação de instituição de impostos recíprocos entre os entes tributantes. Por exemplo, é vedado ao Estado instituir a cobrança de imposto sobre veículos automotores da União. Lembre-se que a imunidade abrange os impostos, não se estendendo aos demais tributos.

Contudo, essa imunidade, nos termos do parágrafo 3º do mesmo art. 150 (BRASIL, 1988), não se estende às pessoas jurídicas de direito privado da Administração Indireta que explorem atividade econômica, a fim de não se criar uma concorrência desleal praticada pelo próprio Estado. Por esse motivo, um benefício fiscal não pode ser dado a uma empresa que explore atividades econômicas em regime de concorrência comum sem que esse mesmo benefício seja estendido às demais pessoas jurídicas do setor privado.

Cumpra destacar ainda que a Constituição (BRASIL, 1988) estabelece nesse mesmo § 3º uma restrição que tem por finalidade impedir a utilização da imunidade recíproca com o fim único de

conseguir a elisão fiscal. Nesse sentido a Constituição afirma que a imunidade não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativo ao bem imóvel. Esse também é o entendimento esposado na súmula 583 do Supremo Tribunal Federal: “promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano”.

#### **b. Imunidade tributária religiosa**

Para templos religiosos de qualquer denominação ou estado de fé (BRASIL, art. 150, VI, b): por meio desta fica proibida a incidência de tributos sobre os tempos e atividades religiosas. Assim, por exemplo, não se cobra imposto sobre dízimo, venda de imagens de santos, terços, bem como IPTU do imóvel de propriedade do templo utilizado para atividades ligadas ao culto. Temos como valor protegido a liberdade religiosa, garantindo a expressão da fé, do misticismo ou credo.

Lembre-se de algo muito importante: essa imunidade se aplica exclusivamente a impostos incidentes sobre todo o patrimônio, toda a renda e todos os serviços prestados por essas entidades.

#### **c. Imunidade dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos**

Mediante os termos da constituição federal, nenhum imposto incide sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores (e não patronal), das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, forma essa de incentivar que os mesmos tenham maior participação popular e configurem suas aplicações dentro dos meios sociais.

Contudo, de acordo com o art. 150, §4º, tal vedação compreende somente patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das respectivas entidades. Na letra da Constituição, não pode haver impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, e sindicatos associados que fazem parte da leitura desse documento.

Tenha atenção ao fato de que a Constituição, para as entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, exige que essas entidades preencham os requisitos estipulados em lei (BRASIL, 1988,



art. 150, VI, c. Trata-se de uma norma constitucional de eficácia limitada. A norma que regulamentou e estabeleceu esses requisitos é o art. 14 do CTN (BRASIL, 1966) que assim dispõe:

O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 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 artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

Por fim, é muito importante conhecer a questão relativa ao fato de a entidade – seja ela religiosa ou qualquer das constantes do art. 150, VI, c (BRASIL, 1988) – ser contribuinte de fato ou de direito do ICMS. Se a entidade é o contribuinte de direito – por exemplo, a entidade comercializa determinado produto que industrializa – será a ela aplicável o benefício fiscal, gozará da imunidade tributária. Se, contudo, for contribuinte de fato – ela só sofre os encargos financeiros da tributação indireta, como ao comprar produtos no mercado consumidor – ela não gozará da imunidade tributária.



### Exemplificando

Uma entidade assistencial sem fins lucrativos vende artesanato feito pela comunidade carente em que está inserida. Nesse caso ela é contribuinte de direito do ICMS, e, portanto, imune ao ICMS incidente nessa operação, pois é ela quem realiza a saída da mercadoria do estabelecimento produtor e põe a venda no mercado consumidor. Já quando ela compra, por exemplo, material de papelaria para o artesanato de uma grande papelaria, essa papelaria não poderá se valer da imunidade porque vende para entidade imune. A entidade, nesse caso, é contribuinte de fato e não de direito do ICMS e, portanto não poderá se valer do benefício fiscal.

#### **d. Imunidade tributária cultural**

Quando falamos sobre o incentivo cultural, a imunidade se aplica sobre o objeto a ser divulgado, como é vedada a cobrança de impostos sobre livros, jornais, periódicos ou até mesmo sobre o papel para sua impressão. Materiais que serviram para o campo da divulgação e com efeitos educativos ou informativos que modifiquem uma célula da sociedade. Porém tenha atenção! O objeto livro é que é imune, a livraria, a editora não são. Por isso, as livrarias e editoras, por exemplo, estarão sujeitas à tributação de sua renda pelo IRPJ e também à tributação de seus bens imóveis urbanos pelo IPTU.

#### **e. Imunidade tributária da música nacional**

Esse incentivo ou imunidade foi acrescentada recentemente ao inciso (BRASIL, VI do art. 150), por meio da Emenda Constitucional (EC) n. 75 publicada em 16 de outubro de 2013, ampliando o rol das imunidades tributárias, dando ênfase nos trabalhos musicais. Onde reza que nenhum imposto incide sobre fonogramas (CDs) e videofonogramas (DVDs) musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser, para réplicas ou não. Neste sentido atualmente existe um impedimento de criação de impostos sobre CDs e DVDs produzidos no Brasil com obras musicais de autores brasileiros, para que tenham incentivo e possam propagar a arte com maior frequência e dar continuidade aos trabalhos.



**Refleta**

Por meio das imunidades apresentadas acima, podemos concluir e identificar que no Brasil o incentivo a cultura e a liberdade de expressão são aplicados e controlados para que aconteçam de forma clara e com acesso a todos. Mediante este paradigma reflita e cite qual a contribuição que estas imunidades têm dado para nossa cultura nacional? Relate um exemplo e justifique sua escolha.

Vejamos, aqui, no Quadro 2.3, outros dispositivos constitucionais que estabelecem outros casos de imunidade tributária.



Quadro 2.3 | Imunidades Tributárias

Fundamento Constitucional	Objeto/Pessoa/Operação imunizados	Tributos cuja incidência é impedida
Art. 5, XXXIV	Obtenção de certidões, exercício do direito de petição.	Taxas em geral
Art. 5, LXXIII	Ação Popular, salvo comprovada má-fé.	Custas Judiciais (consideradas taxas pelo STF)
Art. 5, LXXVII	Habeas Corpus, Habeas Data e, na forma da lei, atos necessários ao exercício da cidadania.	Custas judiciais e emolumentos (considerados taxas pelo STF)
Art. 149, §2º, I	Receitas decorrentes de exportação	Contribuições Sociais e de intervenção no domínio econômico
Art. 153, §3º, III	Exportação de produtos industrializados	IPI
Art. 153, §4º, II	Pequenas glebas rurais, definidas em lei, exploradas por proprietário que não possua outro imóvel.	ITR
Art. 153, §5º, c/c ADCT art. 74, §2º	Ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial	Tributos em geral, salvo CPMF e IOF
Art. 155, §2º, X	- Exportações de mercadorias e serviços; - Operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; - Prestações de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.	ICMS
Art. 155, §3º	Operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados do petróleo, combustíveis e minerais do país.	Impostos em geral, exceto II, IE e ICMS

Art. 156, §2º, I	- Transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital. - 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.	ITBI
Art. 184, §5º	Operação de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.	Impostos em geral
Art. 195, II	Rendimentos de aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social.	Contribuição previdenciária
Art. 195, §7º	Entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei	Contribuições para o financiamento da seguridade social
Art. 226, §1º	Celebração do casamento civil	Taxas em geral

Fonte: Alexandre (2017, p. 239).

Então é isso caro aluno, você está pronto para analisar nas situações cotidianas de sua vida profissional se os entes tributantes têm observado as limitações constitucionais ao poder de tributar e se a tributação que é feita está em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro e se não abusiva e arbitrária, tenha sempre em pauta que todas as imunidades ou isenções tem um cunho federativo e capaz de sustentar uma necessidade de proteção ao contribuinte. Importante ressaltar que estes fatos são considerados primários para nossos estudos e possuem reflexos diretos em nossa forma de tributação e contribuição essa de grande valia para os todos os contribuintes.

## Sem medo de errar

Leia o trecho a seguir, que discute o critério espacial para a cobrança do IPVA.

”  
Numa primeira análise superficial, considerando unicamente o artigo 155, III, da Constituição da República, que determina competir aos Estados e ao Distrito Federal instituírem imposto sobre a propriedade de veículos automotores, a conclusão lógica a que se chega é de que o IPVA será devido sobre os veículos automotores localizados neste ou naquele Estado ou Distrito Federal.

Todavia, o fato do IPVA tributar a propriedade de um bem móvel por natureza, próprio para o transporte, seja dentro do Estado ou além de seus limites, traz dificuldades práticas para a definição de seu critério espacial. Afinal, a Constituição se restringe a apontar o ente competente para a instituição do imposto, não dizendo coisa alguma a respeito de onde será ele devido. Assim sendo, considerando tão-somente o mandamento constitucional ventilado, estariam os Estados ou o Distrito Federal livres para cobrar o imposto sobre a propriedade do veículo automotor considerando o domicílio do proprietário, o local da compra do veículo, o local do registro e licenciamento, o local do uso habitual do veículo etc. Cada ente tributário estabeleceria o critério espacial do imposto conforme melhor lhe aprouvesse, trazendo maior arrecadação para os cofres públicos.

SIMÕES, T. L. O critério espacial do IPVA e a guerra fiscal entre os Estados. *Revista de Direito Público*, Londrina, v. 4, n. 1, p. 173-174, jan./abr. 2009. (grifo nosso). Disponível em: <<https://bit.ly/2zPBkFH>>. Acesso em: 13/06/2018.

Nesse contexto, cumpre destacar que o texto apresenta a polêmica existente em relação ao critério espacial da hipótese de incidência do IPVA, que, conjugado às diferentes alíquotas pelos estados, promove uma verdadeira guerra fiscal.

Considerando essas informações:

- I. Qual seria a melhor solução para tal controvérsia?
- II. Escolha a opinião de um colega e opine a favor ou contra sua resposta.

Com base nos seus conhecimentos a respeito das imunidades tributárias, redija a peça processual cabível para a solução do caso que lhe foi apresentado.

Um dos clientes de seu escritório o Partido Político Todos pela Nação te procurou para que você redigisse a peça processual cabível para reaver os valores pagos a título de IPTU para o Município X relativo aos imóveis que possuía, uma vez que o Partido goza de imunidade tributária e não deveria ter efetuado o recolhimento do tributo.

Você deve elaborar uma petição inicial de Ação de Repetição de Indébito que contemple o pedido de restituição do valor pago indevidamente a ser endereçada ao O juiz da fazendária da Comarca da Capital do Estado “Y”. A parte autora será o partido político Todos pela Nação e, a parte ré, o Município X.

No mérito dessa ação você deve mencionar que a imunidade tributária abarca todos os imóveis pertencentes ao partido Todos pela Nação. Como fundamentos, você deve indicar que, de acordo com o art. 150, inciso VI, alínea c e § 4º (BRASIL, 1988), o partido Todos pela Nação é instituição imune, tendo efetuado indevidamente o pagamento do IPTU referente à sua sede, à sua fundação e também aos dois imóveis cuja receita do aluguel é revertida para as atividades do partido, fazendo jus à restituição dos valores pagos indevidamente, conforme dispõe o art. 165 do CTN (BRASIL, 1966).

Além disso, você deverá apontar na sua fundamentação que se trata de entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula 724, que passou a ter efeito vinculante aos órgãos do judiciário e da Administração Pública direta e indireta nas esferas federal, estadual e municipal por meio da publicação da Súmula Vinculante 52, com a seguinte redação: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo Art. 150, inciso VI, alínea c (BRASIL, 1988), desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas”.

Por fim, você deverá formular pedido de acordo com as peculiaridades típicas da ação de repetição de indébito, respeitando as normas de fechamento de peças processuais.

### Imunidade tributária cultural

#### Descrição da situação-problema

Imagine agora que você foi procurado em seu escritório de advocacia por uma empresa – Rio Piracicaba Ltda., sediada em Santa Catarina, que atua no ramo de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser, como CDs e DVDs. Essa empresa está replicando em CDs e DVDs as obras musicais de um famoso artista brasileiro, consagrado pelo público e pela crítica. Ciente desse fato tomou conhecimento que a música nacional brasileira goza de imunidade tributária nacional e, como faz parte da etapa de divulgação dessas obras musicais, o procurou para que você ingressasse com a ação judicial cabível para que lhe fosse garantido o direito e gozo dessa imunidade tributária cultural.

#### Resolução da situação-problema

Ainda que a Constituição garanta a imunidade tributária de obras musicais brasileiras como forma de fomento e acesso à cultura que é um direito fundamental de todo indivíduo, o art. 150, VI, e, da CF (BRASIL, 1988) exclui dessa imunidade a etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser, assim dispondo:

sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou litero-musicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Por esse motivo, você deve informar ao representante legal da Rio Piracicaba Ltda. que ele não tem direito de gozo da imunidade tributária cultural do art. 150, VI, e, da CF (BRASIL, 1988). Aproveite a

tarifa e faça em forma de uma consultoria, em que sua solução seja algo mais específico e crítico a necessidade de seu cliente.

Segue um link sobre alguns dispositivos comentados que irão auxiliar na elaboração da questão. Disponível em: <<https://bit.ly/2uRsf9H>>. Acesso em: 13 jun. 2018.

## Faça valer a pena

**1.** O Sistema Tributário Nacional estabelece limites ao poder de tributar, que estão expressamente previstos nos arts. 150 a 152 da Constituição Federal. As limitações ao poder de tributar correspondem aos Princípios Constitucionais Tributários e às imunidades tributárias. Os princípios são normas que orientam o sistema tributário e as imunidades tributárias estabelecem limitações de tributar em relação a determinadas atividades ou entes.

Sobre as imunidades tributárias, é correto afirmar que?

- a) As imunidades abrangem os impostos e as taxas, mas não englobam as contribuições de melhoria.
- b) Os materiais musicais, inclusive os digitais, são dotados de imunidade tributária somente eventos de caridade.
- c) As imunidades incidem sobre as contribuições sociais das empresas privadas.
- d) A imunidade recíproca corresponde à proibição de instituição de impostos entre si pelos entes tributantes.
- e) Segundo o princípio da imunidade recíproca, os entes tributantes não podem instituir taxas de polícia entre si.

**2.** Um município do estado de São Paulo recebeu uma cobrança correspondente ao IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor) relativa aos veículos de sua propriedade (ônibus de transporte escolar, carros oficiais, ambulâncias etc.).

Qual das imunidades estudadas se aplica ao texto acima de forma contribuir para que o princípio seja bem elaborado?

- a) Imunidade cultural.
- b) Imunidade recíproca.
- c) Imunidade musical nacional.
- d) Imunidade religiosa.
- e) Imunidade sobre partidos políticos.



**3.** De acordo com Baleeiro (2010, p.375), as imunidades tributárias são normas que somente atingem certos fatos e situações determinados na Constituição, reduzindo, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação, delimitando-lhes negativamente a competência. Têm eficácia ampla e imediata, criando direitos e permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.

BALEIRO, A. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Determinada entidade religiosa realiza em suas cerimônias religiosas o serviço de casamento, compra artigos religiosos produzidos por uma fábrica existente no município para compor o acervo da igreja e vende artesanato sacro produzido pelos membros da entidade. Além disso, a entidade religiosa tem, além do imóvel onde funciona o templo, outros imóveis cuja renda é revertida à composição do patrimônio da entidade. Nesse sentido a imunidade religiosa:

- a) abrange o ICMS relativo à compra de artigos religiosos da fábrica.
- b) abrange todas as situações mencionadas.
- c) pode não abranger o IPTU se configurada a concorrência desleal e o abuso de direito.
- d) não abrange os serviços de casamento.
- e) não abrange a venda do artesanato.

## Seção 2.3

### Normas gerais em matéria tributária

#### Diálogo aberto

Olá, aluno!

É muito importante que você, como profissional do Direito, aprenda que a finalidade da tributação não é somente arrecadatória, ou seja, levar dinheiro aos cofres públicos. Importante ressaltar que a Lei Complementar exige a aprovação por um quórum diferenciado (maioria absoluta) e é requisito para instituir alguns tributos, regular limitações constitucionais, dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre outros elementos, deixando assim bem claro a positividade da competência tributária de forma que cada ente se particulariza com suas funcionalidades. A finalidade da tributação vai muito além de arrecadar. Por meio da tributação, o Poder Público concretiza seus mais variados objetivos com vistas à satisfação do bem comum. Por meio dela e de tributos como o Imposto de Importação e Exportação, o IOF e o IPI, o Poder Público equilibra a Balança Comercial, incentiva o consumo interno e fomenta a indústria nacional, controla a circulação e o câmbio de moeda no Brasil, controlando, assim, a inflação. Por meio da tributação, o poder público também incentiva algumas atividades essenciais para o desenvolvimento nacional e regional, como é o caso das atividades voltadas ao ensino profissionalizante. E, ainda, por meio da tributação, o poder público atua na melhor distribuição de renda, na saúde pública, ao desestimular o consumo de produtos nocivos à saúde, ao estabelecer alíquotas mais elevadas para esses produtos e, também, ao reduzir alíquotas de produtos essenciais como os produtos da cesta básica alimentar. Deste modo, podemos perceber que de grande valia se faz entender o planejamento tributário dentro das organizações empresariais, para que sempre possa ser discutido as vantagens em torno desta regulamentação. Por esse motivo, é tão importante que você conheça e compreenda conceitos como fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade. Sua atuação é orientada pelos ditames constitucionais da competência

tributária, função social da propriedade, que está vinculando-se aos fundamentos do Estado Democrático de Direito e objetivos da ordem econômica nacional. E é isso que vamos fazer agora.

Com base nesses conceitos estudados, vamos analisar na prática nossos fundamentos. Imagine que uma determinada empresa de programas para computadores, máquinas, equipamentos e dispositivos de tratamento da informação, optante da forma de recolhimento mensal do IRPJ, recolheu a menor o imposto do ano-calendário de 2015. Assim sendo, em janeiro de 2016, declarou um saldo de IRPJ a recolher no valor de R\$ 2.500.000,00, tendo pago apenas R\$ 2.000.000,00, perfazendo uma diferença de R\$ 500.000,00 que deixou de ser recolhida pela utilização de incentivos fiscais que autoriza a dedução com os investimentos que realizou na produção de bens ou serviços de informática. A partir do que estudamos no texto-base, por meio de uma análise crítica do caso hipotético exposto, vamos debater no fórum as seguintes questões: (I) Pode-se afirmar que o Imposto de Renda possui função extrafiscal? (II) No caso hipotético exposto, qual(is) a(s) função(ões) desempenhada(s) e como se manifesta(m)? Mediante as perguntas, elabore um parecer para sua empresa respondendo e indicando os caminhos de acordo com a extrafiscalidade.

## Não pode faltar

Vamos continuar nossa jornada por esse vasto universo do Direito Tributário? A partir deste momento vamos aprofundar um pouco mais sobre as normas gerais em matéria tributária e também quais as finalidades que o poder público pretende alcançar ao instituir determinados tributos, quais são suas funcionalidades, aplicabilidades e domínio dos entes sobre a matéria.

Para início de conversa, nem sempre a única intenção dos entes federados, principalmente a União, é arrecadatória. Os tributos podem ser instituídos para alcançar outros objetivos maiores que a tributação, de forma que ganham importância e poder de garantias de acordo com seus usos e meios de estruturalização.

Quando falamos de tributação precisamos ter em mente a importância e a relevância que os tributos tem dentro do contexto geral e principalmente individual quando, por exemplo, tratamos

de organizações empresariais que tratam cada um dos tributos de forma única dentro dos entes, como o imposto de renda que, ao contrário dos impostos sobre a importação e a exportação, possui funções específicas e claras dentro de cada modalidade que se apresenta, pois tem natureza fiscal e se caracteriza como a principal fonte de receita tributária do Estado onde está sendo imputado. Podemos citar também a parte extrafiscal, considerando que o imposto serve de mecanismo de redistribuição de riqueza, auxiliando no desenvolvimento econômico e social, e contribui para o desenvolvimento do Estado de forma singular para suas contribuições, em síntese o imposto de renda está no pagamento vinculado à renda ou a alguma disponibilidade nova ou antiga de acordo com sua aplicabilidade. Dessa forma, ele pode ser gerado pelo valor recebido por conta de salário ou mesmo pelo acréscimo decorrente da venda valorizada de um bem que já pertencia ao contribuinte em torno de suas atividades vinculadas.

Porém, antes de adentrarmos as noções de finalidade fiscal, parafiscal e extrafiscal, vamos compreender o papel da lei complementar e do Código Tributário Nacional em relação às normas gerais em matéria tributária. Essa forma ou maneira de aplicar a legislação nos traz a certeza que o contribuinte está protegido por suas funcionalidades.

### **O papel da Lei Complementar e o Código Tributário Nacional - CTN**

Neste intuito podemos afirmar que nossa Constituição estabelece, em seu art. 59, duas espécies de lei em sentido estrito: as leis ordinárias e as leis complementares. É de suma importância que o profissional do direito, no estudo das normas tributárias, compreenda bem a diferença entre essas espécies normativas e o papel de cada uma delas para a tributação. Nesse caso, importa ao nosso estudo compreender o papel da Lei Complementar.

Segundo nos ensina Coelho (2009, p. 81):



**As Leis Complementares, inclusive as tributárias, são entes legislativos reconhecíveis formal e materialmente (forma e fundo), senão vejamos: a) sob o ponto de vista formal, lei complementar da Constituição é aquela votada por maioria**

absoluta (quórum de votação de metade mais um dos membros do Congresso Nacional), a teor do art. 69 da CF; b) sob o ponto de vista material, a lei complementar é a que tem por objetivo (conteúdo) a complementação da Constituição, quer ajuntando-lhe normatividade, quer operacionalizando-lhe os comandos, daí se reconhecer que existem leis complementares normativas e leis complementares de atuação constitucional. A matéria das leis complementares é fornecida pela própria CF expressamente.

As leis complementares, em matéria tributária, têm por objetos materiais (BRASIL, 1988, art. 146):

#### **Art. 146**

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; e

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Quanto a dirimir os conflitos de competência (BRASIL, 1988, art. 146, I), a lei complementar tem como função controlar o sistema de repartição de competências tributárias, protegendo-o. Mas você pode estar se perguntando: se a Constituição delimitou tão bem o exercício

da competência tributária de cada um dos entes federados, por que a lei complementar teria que dirimir conflitos nesse sentido? Porque, como muito bem ensina Coelho (2009, p.89) “não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, mas invasões de competência”, tudo isso em razão de os próprios entes federados não compreenderem perfeitamente as regras constitucionais de competência relativas aos fatos geradores dos tributos, ultrapassando o limite do exercício de sua própria competência e invadindo a competência de outro. Isso pode ocorrer entre municípios (como na tributação do ISSQN); entre estados e municípios (quanto ao ICMS e ISSQN); e em muitos outros casos de invasão de competência que vemos no cenário de tributação atual.




Sendo assim, podemos compreender que, nesse caso, a lei complementar é “a regra de atuação direta, ou seja, não complementa nem contém dispositivo constitucional, faz atuar a Constituição logo que surge a situação conflituosa (...). É lei de resguardo da Constituição, com função tutelar. Mas não pode alterar a tal pretexto a própria Constituição. (COELHO, 2009, p. 90).

Já quanto às limitações ao poder de tributar, a lei complementar pode ser ou não utilizada pelo legislador infraconstitucional, isso porque nem todas as limitações constitucionais carecem de regulamentação. Nesse sentido é brilhante a síntese feita por Coelho (2009, p. 92):




A) quando a Constituição põe uma limitação ao poder de tributar, sem requisitar tópica e expressamente lei complementar, a competência conferida ao legislador da lei complementar para regulá-la é uma competência facultativa (...); B) quando a Constituição põe uma limitação ao poder de tributar, requisitando tópica e expressamente lei complementar, seja para conter, seja para ditar conteúdo normativo (proibições de eficácia limitada e proibições de eficácia contível), ao legislador da lei complementar é dada uma competência obrigatória (...); C) certas proibições ao poder de tributar, pela sua própria natureza e fundamentos axiológicos, repelem regulamentação porque são autoaplicáveis em razão de normatividade plena (...).

A lei complementar deve ainda editar as normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre (BRASIL, 1988, art. 146, III):

- 
- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
  - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
  - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
  - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

A Constituição, contudo, não esgota todo o conteúdo que pode ser considerado como norma geral em matéria tributária, podendo a lei complementar estabelecer ainda outros conteúdos que terão esse caráter normativo geral.

Ainda quanto ao estabelecimento das normas gerais por lei complementar, nos ensina Coelho (2009, p.96):



As normas gerais de Direito Tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação.

Ao estabelecer que à lei complementar caberia dispor sobre normas gerais em matéria tributária, ficou a pergunta: seria necessário editar uma lei complementar após a promulgação do texto constitucional ou a Constituição recepcionaria o Código

Tributário de 1966, editado na vigência da Constituição de 1946, Lei nº 5.172, que tratava “sobre o sistema tributário nacional e instituiu normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios” (BRASIL, 1966)?

Agora, o problema poderia ser resolvido de forma fácil se não fosse um detalhe a respeito dessa Lei 5.172/66. Trata-se de uma lei formalmente ordinária, uma vez que na égide da Constituição de 1946, não havia, no processo legislativo, a espécie “lei complementar” com quórum qualificado de votação de metade mais um dos membros do Congresso Nacional.

Daí surgia o questionamento: se somente Leis Complementares podem dispor sobre normas gerais em direito tributário, o CTN, no que assim dispusesse, poderia ser recepcionado pela Constituição? Para solucionar a questão, o CTN foi recepcionado pela Constituição de 1988 como lei materialmente complementar e formalmente ordinária, mantendo-se assim vigente até os dias de hoje e dispondo sobre as normas gerais em matéria tributária. A esse respeito, Coelho (2009, p. 370) nos ensina:



**Como se vê surgiu no mundo jurídico como lei ordinária. Ocorre que, ao dispor, desde então, sobre matérias que hoje são privativas de lei complementar, tem-se por assente que é uma lei complementar *ratione materiae*. Significa que suas regras somente podem ser alteradas por outras leis complementares da Constituição.**

Concluimos assim que, na verdade, o CTN continua sendo uma lei ordinária. Ocorre que ele trata de matéria que, hoje, está reservada à lei complementar. Matéria que hoje somente por lei complementar pode ser tratada. Assim, é evidente que os seus dispositivos, que tratam de matéria hoje privativa de lei complementar, só por essa mesma espécie normativa podem ser alterados.

Ao estabelecer normas gerais em matéria tributária, a lei complementar define o tributo e suas características. Mas será que todo tributo tem suas características atribuídas ao fim único de arrecadar? Ou seja, de levar dinheiro aos cofres públicos? Será que a consecução do fim do Estado que é a satisfação do bem comum



só se perfaz com a arrecadação? Como citamos no início de nosso estudo, a resposta para esses questionamentos é negativa. E é por isso que agora nos ateremos aos estudos de três importantes conceitos para entendermos a finalidade da tributação: fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade.

### **Fiscalidade**

Deste modo, o fato gerador de determinado imposto é uma situação, como a prestação de serviços, a aquisição de imóvel ou mesmo a renda, que independe de qualquer atividade ou prestação pelo Estado, sendo assim o tributo possui natureza fiscal quando visa precipuamente arrecadar, carrear recursos para os cofres públicos. A fiscalidade é sim, o objetivo maior da tributação. Isso porque o Poder Público necessita de recursos para poder concretizar seus fins, alcançar seus objetivos, fornecer à população serviços essenciais, garantir a todos nós o gozo dos nossos direitos sociais, entre outras razões que visam à satisfação do bem comum.



#### **Refleta**

Vamos analisar um detalhe específico que deve ser lembrado e sempre analisado quando o assunto é imposto de renda, pois não se incide as alíquotas sobre as quantias recebidas a título de indenização. Esse fato permite maior controle e benefício para o contribuinte que fica isento deste tributo?

Neste sentido, o Estado é o ente responsável por possibilitar ao homem um ambiente favorável a esse desenvolvimento do indivíduo, garantindo-lhe o mínimo existencial. Para tanto, a fim de alcançar seu maior objetivo, que é satisfazer o bem comum, o Estado precisa de recursos financeiros, e para obtê-los, geri-los e atendê-los, da melhor forma possível, é que o Estado desenvolve atividade financeira. Podemos citar como exemplo o fato gerador da taxa, ou seja, a situação que faz surgir a obrigação de um contribuinte realizar o pagamento de uma taxa é um fato do Estado e não do contribuinte.

Para obter esses recursos, o Estado pode atuar no universo empresarial explorando seu patrimônio com fins lucrativos ou intervir no setor privado da economia por meio da tributação, e ele

o faz no exercício de sua soberania exigindo, por meio das leis, que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que tanto necessita.

Importante ressaltar que os fatores são classificados como tributários e não tributários, sendo que podem ser separados por sua classificação de isenção ou não, de acordo com os meios que são aplicados. Deste modo os tributos, então, são instrumentos necessários à realização eficiente das atividades estatais; contudo, é necessário que a instituição e cobrança desses tributos seja limitada pela Constituição e pelas Leis, dedicando-se o Direito Tributário justamente a essa limitação e proteção dos direitos do cidadão contra os abusos decorrentes desse poder de tributar. Tendo em conta que a tributação é uma função de natureza pública e é regida por normas que devem ser integralmente cumpridas por aqueles que a elas se sujeitam, nasce uma relação jurídico-obrigacional em que os contribuintes e responsáveis tributários se tornam devedores da prestação tributária e em que o Fisco tem o direito de exigir, conforme a lei, o cumprimento dessa obrigação. Porém você consegue imaginar se o Estado não pudesse impor sua vontade sobre o particular? Será que todos pagariam os tributos? Devido a estas e outras questões existe a relação de verticalidade do Estado perante o particular, de modo que os recursos públicos arrecadados sejam destinados ao bem comum. Neste sentido, você estudará neste capítulo os aspectos relevantes da disciplina de Direito Tributário, iniciando pelos conceitos básicos. Em seguida, será abordado o sistema tributário e serão conhecidas as fontes do Direito Tributário, os princípios constitucionais tributários e a norma matriz de incidência. Por fim, você conhecerá os tributos, os critérios de sua classificação, características principais e impostos em espécie.

Neste caso podemos destacar que alguns tributos são tipicamente fiscais, ou seja, a razão pela qual são instituídos é, primeiramente, levar dinheiro aos cofres públicos, como é o caso do ISSQN, do ICMS, do IR, das taxas, entre outros. Mas lembre-se: ainda que a principal finalidade desses tributos seja arrecadatória, nada impede que os entes federados deles se utilizem para, por exemplo, desestimular o consumo de determinados produtos, como ocorre com o ICMS que, de acordo com o art. 155, § 2º, III da CR/88 (BRASIL, 1988), pode ser seletivo dada a essencialidade do produto, ou seja, quanto

mais essencial for o produto, menor pode ser a sua alíquota e, ao contrário, quanto mais supérfluo for o produto (como é o caso de bebidas alcóolicas e cigarros), maior pode ser sua alíquota, até mesmo como forma de desestimular o consumo, implicando, inclusive, nas políticas de saúde pública.

Quando o Poder Público dá aos tributos essa característica, vemos neles a faceta da finalidade extrafiscal, que estudaremos agora.

### **Extrafiscalidade**

Como vimos acima, a extrafiscalidade pode existir até mesmo nos tributos tipicamente fiscais. Contudo, em algumas espécies tributárias, a finalidade precípua é extrafiscal. Ou seja, ao instituir esses tributos, o Poder Público não pretende arrecadar, tanto que a arrecadação acaba por se tornar uma consequência, porque é óbvio que, de qualquer maneira, com a tributação são levados recursos aos cofres públicos.

Assim ensina Alexandre (2017, p. 115) ao dizer que “o tributo possui finalidade extrafiscal quando objetiva fundamentalmente intervir numa situação social ou econômica”. Isso ocorre, entre outros casos, com os impostos de importação e exportação, que objetivam, antes de qualquer outro fim, regular a Balança Comercial brasileira, controlando as negociações comerciais internacionais, servindo até mesmo de barreira protetiva da economia nacional e como forma de fomentar a indústria nacional, aumentando o número de exportação de produtos brasileiros, e o que acontece, por exemplo, com mercadorias durante a importação que possuem similares e suas alíquotas se tornam altas.

Porém, vamos analisar bem mais o fato, pois como a União faz isso? Para estimular as exportações, por exemplo, a Constituição praticamente tornou a exportação imune de todos os impostos; e para estimular o consumo interno, fomentando a indústria nacional, a União eleva as alíquotas de importação fazendo com que os produtos estrangeiros se tornem mais caros no Brasil e, portanto, menos interessante é a compra no mercado internacional, uma vez que nas movimentações com importações as alíquotas devem ser mantidas quando não encontradas de maior limite ou similares como citamos anteriormente.



## Exemplificando

Vamos a outros exemplos de extrafiscalidade?

O poder público reconhece que o cigarro causa graves danos à saúde e que se não agir, interferindo no preço e no mercado consumidor desse produto, terá cada vez mais gastos com saúde pública para tratar daqueles que, pelo uso contínuo do cigarro, acabarão por se tornar doentes. Diante desse fato, o Poder Público estabelece que a essencialidade desse produto é mínima e eleva consideravelmente a alíquotas de IPI – que também é imposto de natureza regulatória da economia – fazendo com que as empresas produtoras de cigarro tenham um alto custo com a tributação e que os preços desses produtos no mercado sejam altos, a fim de desestimular o consumo deles.

Podemos ainda ver a extrafiscalidade quando, em um momento de crise no mercado consumidor, o governo federal decide estabelecer alíquota zero de IPI sobre a linha branca de eletrodomésticos, como forma de incentivar a compra desses bens, fazendo com que a indústria nacional prospere e a economia se desenvolva. Podemos ressaltar que a economia primária possui efeitos positivos no crescimento de uma sociedade e auxilia os entes na distribuição das rendas.

Sobre o IPI, imposto de natureza regulatória, é importante destacarmos que, apesar de, a princípio, sua finalidade ser extrafiscal, esse imposto tem natureza fiscal também, posto ser uma grande fonte de receita para o governo federal. Por esse motivo, o IPI recebe tratamento diverso daquele dado aos demais impostos regulatórios, como o Imposto de Importação e Exportação e o IOF, uma vez que a Constituição determina uma limitação a essa fúria arrecadatória da União – que muitas vezes vem mascarada de extrafiscalidade – estabelecendo a observância do princípio da anterioridade nonagesimal para o IPI, como você já estudou.



## Pesquise mais

A respeito da extrafiscalidade no Imposto de Importação, leia o artigo **Uma reflexão sobre a extrafiscalidade no Imposto de Importação**, de

Alexander Marques Silva, que trata a importância dos cuidados com os tributos de forma a apresentar sua devida relevância aos Entes.

Disponível em: <<https://bit.ly/2Lm1XXp>>. Acesso em: 13 maio 2018.

Há ainda outra finalidade da tributação: a parafiscalidade. Vamos compreendê-la melhor?

### **Parafiscalidade**

Como podemos perceber a capacidade tributária ativa está ligada à função de cobrar o tributo e assim delegar o mesmo a um ente, podendo ser delegada a uma outra pessoa jurídica de direito público ou não, de acordo com a necessidade do momento que está sendo atribuído essa particularidade. Por tanto, neste caso, estamos enfatizando que o aspecto arrecadatário é tema financeiro, e não propriamente tributário uma vez que se trata unicamente das vantagens e desvantagens sócio econômicas, por exemplo, como vai ser aplicado o dinheiro arrecadado e como este influi na relação jurídica entre Fisco e contribuinte dentro do contexto social. No momento que este ocorre, dizemos que está configurado o fenômeno da parafiscalidade, atributo próprio da legislação, sendo assim, parafiscalidade é o fenômeno em que estão presentes, cumulativamente, dois aspectos distintos e de comum acordo, quando existe delegação da capacidade ativa quem determina que esta entidade delegatária irá dispor dos recursos para a sustentação de suas finalidades institucionais com suas próprias funções.

No entanto, é muito comum chamar as contribuições especiais mencionadas no art. 149 da Constituição de contribuições parafiscais, uma vez que essa modalidade prática se explica por si só, como as contribuições corporativas, em que a União as institui, para dar sustentabilidade e sustentação a esses recursos.

Nesse sentido, importa transcrever o ensinamento de Baleeiro (2010, p. 951):

**Segundo ensina a doutrina e a jurisprudência assentada, competência é norma constitucional, atributiva de poder legislativo a pessoa estatal, para criar, regular e instituir tributos. E de fato o é. Trata-se de norma originária (pois**



tem sede na Constituição), indelegável e de plena eficácia (nesse sentido, vigentes e adequados ao atual momento constitucional, os arts. 6º e 7º do CTN e as lições de Aliomar Baleeiro). Igualmente é ponto pacífico que, embora a competência seja indelegável, a pessoa estatal pode conferir a outra as funções de cobrar, arrecadar e fiscalizar tributos, portanto, a sua capacidade tributária ativa. Tal fenômeno é usual quando o tributo se destina a custear serviço descentralizado ou personalizado da administração indireta do Estado, de personalidade pública ou privada, desde que exerçam função de utilidade pública (sindicatos, p.ex.). Cresceu com o intervencionismo estatal e espelha a renúncia à arrecadação, cobrança e fiscalização por parte da pessoa competente. Denominado de parafiscalidade significa que o produto correspondente à arrecadação não será receita integrante do orçamento fiscal do Estado, mas será orçado e administrado de forma descentralizada, ou seja, parafiscal.

A Constituição (BRASIL, 1988) define em seu art. 149, caput e § 1º, contribuições de finalidade parafiscal, quais sejam as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas. Assim dispõe o art.149:

**Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1988).**

Como finalidades, podemos citar os efeitos sociais e econômicos que estes atuam dentro da sociedade, com a participação efetiva dos entes de forma única. Concluímos que as contribuições sociais gerais são aquelas destinadas às atuações da União nas áreas sociais que não estejam enquadradas no conceito de seguridade social – assistência social, previdência social e saúde. Como exemplo,

temos as contribuições destinadas ao custeio do chamado “Sistema S”, composto pelos serviços sociais autônomos, como SESI, SESC, SENAI, e outros que são pessoas jurídicas de direito privado, não integrantes da administração pública, e que realizam atividades de interesse público. Por esse motivo, a União destina os recursos arrecadados com essas contribuições a fim de fomentar e auxiliar na execução de atividades que sejam de excepcional interesse público, por exemplo, a educação profissionalizante.

Por tanto as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) têm como finalidade principal intervir em uma determinada situação social ou econômica. Essa intervenção ocorre pela destinação do produto da arrecadação a uma determinada atividade que o governo federal quer incentivar e fomentar o desenvolvimento.

Neste mesmo intuito as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, também chamadas de contribuições corporativas, são tributos instituídos por lei ordinária, no exercício da competência legislativa da União, não em seu próprio favor, mas em favor das entidades que representam categorias profissionais (trabalhadores) ou econômicas (empregadores). Têm um objetivo parafiscal, por terem o intuito de obter recursos que serão destinados ao fomento de atividades de interesse dessas instituições representativas ou fiscalizadoras das categorias profissionais ou econômicas.

Podemos citar como exemplo que mais se destaca neste meio a contribuição sindical e a destinada ao custeio das entidades de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas, como é o caso da contribuição anual paga ao CRA – Conselho Regional de Administração – que tem natureza tributária, apesar de a cobrança ser efetuada por uma entidade privada.

Importante destacar que o critério de identificação dessas contribuições baseia-se na finalidade da criação do tributo (BRASIL, 1988, art. 149), havendo necessária vinculação da receita que deu causa a sua criação. Por isso, dizemos que essas contribuições, diferentemente dos impostos, têm destinação específica. A afetação do produto dessas contribuições a certas despesas e serviços é, inclusive, requisito necessário para o exercício da competência federal.

Sobre essa necessária vinculação, nos ensina Baleeiro (2010, p. 942/943):



Tais despesas, já predefinidas na Constituição Federal, são, para as contribuições:

- O custeio da Seguridade Social, habitação, educação ou outra meta, prevista na Ordem Social ou nos direitos sociais, a serem atingidos pelo Estado Democrático de Direito;
- O financiamento dos gastos de intervenção do Estado no domínio econômico, conforme as ações definidas no capítulo da Ordem Econômica; e
- A manutenção de entidades, instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas (...)

Sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição e sem praticar os atos que as ensejam falece competência à União para criar contribuições (...). Assim, a destinação assume relevância não só tributária como constitucional e legitimadora do exercício da competência federal (...). O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados.



### Assimile

No caso exposto, verifica-se a função fiscal sobre o valor recolhido, utilizado essencialmente para carrear recursos financeiros aos cofres da União Federal, gerando condições de prestar os serviços ínsitos ao Estado, como educação, saúde, segurança, transporte, entre outros. Verifica-se a função extrafiscal quando incentivos fiscais autorizaram a dedução com os investimentos realizados como um instrumento de incentivo de determinadas atividades que a administração pública entenda que devam se desenvolver?

Mediante o exposto nesse estudo, vimos que a principal finalidade da tributação vai muito além da arrecadação. Que os tributos são, em muitos casos, criados para que o Estado possa realizar a sua principal finalidade: a satisfação do bem comum, deixando bem claro sua objetividade e participação dentro dos efeitos econômicos e sociais.



Então é isso, caro aluno! Vamos continuar nossa jornada pelo universo do Direito Tributário a partir da compreensão da responsabilidade tributária.

## Sem medo de errar

Um dos clientes de seu escritório, a concessionária de veículos Compre Porsches Ltda, te procurou para que você elaborasse um parecer conclusivo a respeito de um Decreto publicado pela União em que a alíquota de IPI para veículos nacionais foi reduzida, sem que tal redução também fosse estendida aos veículos importados. Diante dessa situação, um dos sócios da empresa lhe questiona: o Decreto da União não seria ilegal, uma vez que fere o princípio da igualdade tributária e cria privilégios apenas para um grupo de contribuintes? Seria legítimo reduzir alíquotas somente de produtos nacionais, como fez a União?

Vamos construir os pontos que deveriam constar no seu parecer?

Primeiramente, lembre que no parecer, você deve fazer uma ementa a respeito do assunto nele abordado e dos questionamentos formulados. Deve ainda elaborar um relatório com a síntese dos fatos ocorridos que levaram ao surgimento desses questionamentos; apresentar a fundamentação legal, jurisprudencial ou doutrinária que corroboram a sua opinião enquanto parecerista; e, ao final, fazer a conclusão de seu parecer para que o consultante possa conhecer de forma clara o seu parecer a respeito do assunto.

Sobre o primeiro questionamento (o Decreto da União não seria ilegal, uma vez que fere o princípio da igualdade tributária e cria privilégios apenas para um grupo de contribuintes?), não podemos esquecer que esta legalidade está associada a forma correta de tributação que poderá ser respondida com a seguinte fundamentação: o Decreto da União é legal, primeiramente porque, no caso de impostos regulatórios como o IPI, é possível alterar alíquotas por atos normativos infralegais, como um Decreto. E também porque o princípio da igualdade não é violado simplesmente pelo fato de se conceder benefícios fiscais a um grupo de pessoas, ou a produção de determinado produto, ou a uma determinada atividade. Isso porque o princípio da igualdade traz consigo a garantia de que iguais sejam tratados como iguais

e que os desiguais sejam tratados de forma desigual na medida de sua desigualdade. Tendo em conta que se trata de veículos cujas origens são diferentes – nacionais e importados – é possível, sim, que se dê tratamento diferenciado a eles como forma de fomentar a indústria nacional e incentivar o consumo interno.

Esse último argumento responde ao segundo questionamento (seria legítimo reduzir alíquotas somente de produtos nacionais, como fez a União?) porque quando a União reduziu somente as alíquotas de produtos nacionais, ela alcança uma finalidade que é extrafiscal: fomentar a indústria nacional e incentivar o consumo interno em um momento de crise econômico-financeira pela qual passava o país. Para que você fundamente o seu parecer é necessário que você esclareça ao consultante o que é a extrafiscalidade a fim de que ele compreenda porque a União pode reduzir as alíquotas apenas dos veículos nacionais.

## Avançando na prática

### A importância da parafiscalidade para o desenvolvimento nacional

#### Descrição da situação-problema

Olá, aluno! Está preparado para colocar em prática os conhecimentos que você adquiriu? Imagine que você foi procurado em seu escritório de advocacia por uma empresa – XYZ Comércio de peças automotivas. Um dos diretores da empresa, indignado com a situação, lhe questiona a respeito da cobrança de uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas no valor de 1,5% sobre sua folha de pagamento para o SESC – Serviço Social do Comércio. Ele questiona como pode a empresa ser obrigada a pagar uma contribuição, que é tributária, para financiar uma entidade de direito privado como é o SESC. Ele desejava saber se era possível em razão desse fato não efetuar o pagamento da referida contribuição (precisamos ressaltar que não se acata a isenção neste caso).

#### Resolução da situação-problema

Para responder a esse questionamento, você precisa se lembrar

do conceito de parafiscalidade que você aprendeu. Por esse instituto, o produto da arrecadação das contribuições pode sim ser destinado a uma entidade de direito privado para custear uma atividade que é de grande relevância e interesse nacional. Atividades essas que deveriam ser desempenhadas pelo próprio Poder Público no exercício de suas funções, mas que são desenvolvidas por entidades de direito privado. Sendo assim, o repasse do produto da arrecadação é uma forma de fomentar o desempenho de atividades sociais e profissionalizantes desenvolvidas pelo chamado Sistema S. Você ainda deve lembrar a esse diretor que, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, a empresa está diante de um tributo e os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, ou seja, independe da vontade de pagar do sujeito passivo. Desta forma, ele deve efetuar o pagamento da contribuição sob pena de ter o seu débito inscrito em dívida ativa.

## Faça valer a pena

**1.** “O art. 155, II, da Constituição Federal dispõe sobre a competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS). Inicialmente, foi representado pela sigla ICM, já que correspondia às mercadorias, mas teve seu âmbito ampliado, passando a abranger, também, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com isso, a sigla ICM foi substituída por ICMS.”

A respeito do referido imposto, analise as proposições a seguir.

I. A competência para instituir o ICMS é também dos municípios.

II. O ICMS é um imposto não cumulativo para evitar o efeito cascata na cadeia produtiva.

III. O ICMS tem função extrafiscal.

IV. O ICMS é um imposto de competência dos estados e do Distrito Federal. Está correto o que se afirma em:

- a) II e IV.
- b) I.
- c) I, II e IV.
- d) II e III.
- e) III e IV.

**2.** O Sistema Tributário Nacional estabelece limites ao poder de tributar, que estão expressamente previstos nos arts. 150 a 152 da Constituição Federal. As limitações ao poder de tributar correspondem aos Princípios Constitucionais Tributários e às imunidades tributárias. Os princípios são normas que orientam o sistema tributário e as imunidades tributárias estabelecem limitações de tributar em relação a determinadas atividades ou entes.

Fonte: BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<https://bit.ly/1blJ9XW>>. Acesso em: 18 jun. 2018.

Analisando dentro de parafiscalidade, analise as assertivas a seguir e indique a de caráter verdadeiro:

- a) As imunidades abrangem os impostos e as taxas, mas não englobam as contribuições de melhoria.
- b) Os materiais musicais, inclusive os digitais, são dotados de imunidade tributária.
- c) As imunidades incidem sobre as contribuições sociais das empresas privadas.
- d) A imunidade recíproca corresponde à proibição de instituição de impostos entre si pelos entes tributantes.
- e) Princípio da intervenção estatal ou da obrigação governamental está ligada a extrafiscalidade, pois o Estado deve intervir na relação de consumo para proteção e defesa do consumidor em virtude da desigualdade entre este e o fornecedor.

**3.** Os tributos são instrumentos necessários à realização eficiente das atividades estatais; contudo, é necessário que a instituição e cobrança desses tributos seja limitada pela Constituição e pelas Leis, dedicando-se o Direito Tributário justamente a essa limitação e proteção dos direitos do cidadão contra os abusos decorrentes desse poder de tributar. Tendo em conta que a tributação é uma função de natureza pública e é regida por normas que devem ser integralmente cumpridas por aqueles que a elas se sujeitam, nasce uma relação jurídico-obrigacional em que os contribuintes e responsáveis tributários se tornam devedores da prestação tributária e em que o Fisco tem o direito de exigir, conforme a lei, o cumprimento dessa obrigação.

A respeito da tributação e de sua finalidade, assinale a única alternativa correta:

- a) De acordo com o entendimento do STF, não haverá ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei complementar, por motivos extrafiscais, conceder tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte que tenham capacidade contributiva distinta, afastando do regime diferenciado aquelas empresas cujos sócios tenham condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado.
- b) Em nenhuma hipótese os estados, o Distrito Federal e municípios podem criar contribuições sociais para previdência e assistência social.
- c) Nos termos da Constituição Federal, as contribuições sociais, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro não devem obediência ao princípio da legalidade, podendo ser instituídas mediante decreto regulamentar.
- d) As contribuições sociais não poderão incidir sobre serviços importados, apenas sobre os produtos, visando a não gerar concorrência desleal com os produtores nacionais.
- e) No caso das contribuições de intervenção no domínio econômico e do interesse das categorias profissionais ou econômicas, o legislador ordinário pode desvincular livremente a destinação da arrecadação para atender a outras finalidades de interesse público.

# Referências

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8 ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<https://bit.ly/1bJ9XW>>. Acesso em: 18 jun. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <<https://bit.ly/2kwDRtZ>>. Acesso em: 04 jun. 2018.
- BRASIL. **Superior Tribunal Federal**. STF – Súmula 50. Disponível em: <<https://bit.ly/2LiZ8X5>>. Acesso em: 28 mai. 2018.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- FÉLIX, G. V. **Legislação Tributária**. Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S/A, 2018.
- LEVINZON, A. Imunidade tributária prevista na PEC da Música é inconstitucional. In: **Consultor Jurídico**. 14 jan/2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2uRsf9H>>. Acesso em: 23 jul. 2018.
- SILVA, Alexander Marques. **Uma reflexão sobre a extrafiscalidade no Imposto de Importação**. Disponível em <<https://bit.ly/2Lm1XXp>>. Acesso em: 13 mai. 2018.
- SIMÕES, T. L. O critério espacial do IPVA e a guerra fiscal entre os Estados. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 4, n. 1, p. 173-174, jan./abr. 2009. Disponível em: <<https://bit.ly/2zPBkFH>>. Acesso em: 13/06/2018.
- VESPERO, R. C. P. A imunidade tributária do artigo 150, VI, "d" da Constituição Federal e o denominado livro eletrônico (CD-ROM, DVD, Disquete etc). **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**. v. 53. Disponível em: <<https://bit.ly/2uQPW1T>>. Acesso em: 13 jun. 2018.

# Incidência e aplicação do Direito Tributário

## Convite ao estudo

Caro aluno, esta unidade é dedicada ao tema *Incidência e aplicação do Direito Tributário*.

O Direito é um conjunto de normas que visa regular as condutas intersubjetivas da sociedade. Em outras palavras, o objetivo do Direito é reger as condutas do cidadão, para que estes possam conviver de forma harmônica no meio social. No Direito Tributário não é diferente. Esse ramo do Direito disciplina e edita regras que ditarão a forma com que o Estado poderá retirar parte do patrimônio do cidadão a título de tributo, sem que haja, no entanto, a violação de direitos e garantias do contribuinte.

Verifica-se, dessa forma, que a relação jurídica tributária, de um lado tem o sujeito ativo, que é o fisco e tem o direito subjetivo de exigir o pagamento do tributo, ao passo que, do outro lado, existe o sujeito passivo, que tem o dever jurídico de efetuar o pagamento do tributo.

Quando o sujeito passivo, portanto, realiza o fato gerador de um tributo, há a incidência e aplicação da lei tributária, originando-se, desta feita, o desencadeamento da relação jurídica tributária. Com base nessa premissa, estudaremos a questão da responsabilidade tributária, a obrigação e o crédito tributário e, por fim, como o crédito tributário se constitui. São temas muito relevantes que merecem especial atenção, pois servirão de base para o estudo da próxima unidade.

Na Seção 3.1, estudaremos a sujeição passiva, compreendendo as diferenciações entre contribuintes e

responsáveis tributários, bem como quais são as espécies de responsabilidade tributária existentes hoje em nosso ordenamento jurídico. Na Seção 3.2, o tema é obrigação, crédito e as garantias e privilégios do crédito tributário. Na Seção 3.3, por fim, analisaremos o instituto do lançamento e suas modalidades: de ofício, por declaração e por homologação. Além disso, faremos um paralelo com a prescrição e seus reflexos no direito tributário.

Você pode perceber que a matéria é árdua, mas bastante importante, já que traz muitos elementos que ocorrem no dia a dia das pessoas e das empresas. O Direito Tributário tem por escopo a regulamentação das normas que versam sobre os tributos, que são a principal fonte das receitas públicas. No entanto, essa área do Direito influencia diretamente as atividades das pessoas físicas e jurídicas, já que estes devem destacar parcela de seu patrimônio para o pagamento de tributos.

Dessa forma, propomos a você o seguinte contexto. No mês de março deste ano, Marcos efetuou a compra do estabelecimento comercial pertencente à empresa ABC Ferramentaria. Ele adquiriu o fundo de comércio, o ponto comercial, o maquinário e a clientela. Ocorre que, ontem, recebeu a citação de uma ação de execução fiscal, promovida pelo fisco federal, cobrando IRPJ e CSLL da empresa ABC Ferramentaria, relativa aos anos de 2012, 2013 e 2014. A ação foi distribuída em fevereiro de 2018.

Tendo em vista essa situação, Marcos entrou diretamente em contato com o antigo dono do estabelecimento comercial que havia adquirido, o sr. Juvenal. No entanto, Juvenal disse que se mudou para Peruibe, está aposentado e não tem mais nenhuma relação com o assunto. Inconformado, Marcos dirige-se até o seu escritório para que você possa ajudá-lo a resolver esse problema. Ao chegar, ele levanta as seguintes indagações: quem deve efetuar o pagamento da dívida? A dívida realmente existe ou está prescrita? As multas aplicadas de 150% do valor do tributo, aplicadas no caso, são devidas?



Na petição inicial também consta que não houve declaração do IRPJ no ano de 2013, motivo pelo qual incide uma multa. Essa multa é devida?

Com base nos estudos que serão feitos nesta unidade, você será capaz de orientar Marcos a respeito da melhor forma a se proceder.

## Seção 3.1

### Responsabilidade tributária

#### Diálogo aberto

Caro aluno, como qualquer outro ramo do Direito, o Direito Tributário baseia-se numa relação jurídica em que, de um lado, existe um sujeito ativo, do outro um sujeito passivo e o objeto lícito, que deve ser cumprido por ambos.

A relação jurídica tributária tem o fisco no polo ativo e os contribuintes ou responsáveis, no polo passivo, sendo que o objeto relacional é o tributo.

Assim, o fisco (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de exigir do contribuinte ou responsável (sujeito passivo) o pagamento do tributo (objeto). Por outro lado, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo) tem o dever jurídico de efetuar o pagamento do tributo (objeto) para o fisco (sujeito passivo).

Tendo em vista tal conceito, nesta seção focaremos a sujeição passiva na esfera tributária, ou seja, quem é a pessoa que deve realizar o pagamento do tributo.

Veremos que a legislação diferencia a figura do contribuinte e do responsável tributário, no artigo 121 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), bem como que existem várias espécies de responsabilidade tributária em nosso ordenamento jurídico, previstas a partir do artigo 130 desse mesmo código.

Assim, a análise do tema se iniciará com o estudo do artigo 121 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) e terminará com o estudo do artigo 137, que trata da responsabilidade por infrações.

Analisaremos a responsabilidade tributária nas hipóteses de aquisição de imóveis, móveis e estabelecimento comercial, bem como nas situações de falecimento do contribuinte e de realização de operações societárias de fusão, incorporação e transformação.

Além disso, veremos quando os sócios são pessoalmente responsáveis pelas dívidas tributárias da empresa e em que ocasiões os pais, tutores, curadores, etc. são responsáveis pelas dívidas de seus representados.

Enfim, o tema é amplo e a matéria é vasta, mas de suma importância para o aprendizado e para que algumas premissas sejam fixadas, a fim de garantir uma melhor compreensão do sistema tributário nacional, bem como dos temas que serão estudados nas próximas seções.

Tendo em vista esse cenário, poderemos ajudar Marcos. Você se lembra do caso dele? Adquiriu um estabelecimento comercial de Juvenal em março deste ano e ontem foi citado em uma ação de execução fiscal, que cobra tributos federais dos anos de 2012, 2013 e 2014.

Marcos está inconformado com a situação, já que, ao entrar em contato com Juvenal, este disse que se mudou para uma cidade de praia, está aposentado e não quer saber do assunto.

Marcos, dessa forma, está com receio precisar responder integralmente pela dívida do estabelecimento adquirido, sem poder imputar a Juvenal os tributos devidos em relação à época em que ele ainda era o proprietário do local.

Assim, Marcos foi lhe procurar em seu escritório de advocacia, para que seja emitido um parecer e, posteriormente, a sua defesa na ação de execução fiscal na qual foi citado no dia anterior. O principal questionamento de Marcos é: quem é responsável pelo pagamento da dívida do estabelecimento comercial adquirido? Por quê?

Vamos ajudar Marcos?

## Não pode faltar

A relação jurídica tributária é o vínculo mediante o qual um sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir o pagamento de certa prestação pecuniária (tributo) do sujeito passivo. Este, por outro lado, tem o dever jurídico de cumprir tal obrigação. Na verdade, com o cumprimento da obrigação tributária instaurada, há uma transferência de riquezas do patrimônio do sujeito passivo da relação jurídica tributária para o patrimônio do sujeito ativo.

A matéria da sujeição passiva da relação jurídica tributária deve estar prevista em lei, pois cabe a ela definir os critérios da regra-matriz de incidência tributária, quando da edição de regras instituidoras de exações tributárias. Percebe-se, dessa forma, que o princípio da legalidade deve ser integralmente observado quando da nomeação de uma pessoa física ou jurídica para ocupar o polo passivo de uma relação jurídica tributária.

No entanto, para ser sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, é necessário que a pessoa física ou jurídica preencha uma série de atributos, não podendo jamais ser escolhida de forma arbitrária.

Para ser contribuinte é necessário que a pessoa física ou jurídica esteja de alguma forma conectada ao critério material (hipótese de incidência/fato gerador) da regra-matriz de incidência tributária, bem como é preciso que seja observado o princípio da capacidade contributiva, no sentido de que aquela pessoa eleita para ser sujeito passivo deve ter capacidade econômica vinculada ao fato descrito no critério material da norma geral e abstrata.

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), por sua vez, que é a mais ampla lei complementar em matéria tributária vigente atualmente no país, não trata a matéria da sujeição passiva de forma tão simples.

Ele define sujeição passiva tributária em seu artigo 121, que diz que o sujeito passivo é aquela pessoa física ou jurídica que tenha que realizar o pagamento dos tributos devidos ao fisco.

A partir da análise de referido dispositivo legal, pode-se afirmar que o legislador complementar entendeu por bem alargar o conceito de sujeito passivo da obrigação tributária, colocando no polo passivo da relação jurídica correspondente indivíduos diversos. Essa atitude do legislador infraconstitucional culminou com o surgimento de figuras, no ordenamento jurídico brasileiro, que não possuem qualquer relação com a ocorrência do fato jurídico tributário constante do critério material da regra-matriz de incidência tributária, mas que, mesmo assim, podem ser chamadas de sujeitos passivos.

Há casos, ainda, em que a relação com a ocorrência do fato jurídico tributário é transferida episodicamente para terceiros que não praticaram qualquer ato que configurasse o acontecimento previsto na norma geral e abstrata.

Assim, os contribuintes são aqueles indivíduos escolhidos pelo legislador constitucional como aptos a realizarem as materialidades previstas também no texto da Carta Magna (HENRIQUE, 2009).

Dessa forma, por exemplo, os proprietários de veículos automotores são os contribuintes do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores; os proprietários de imóveis urbanos, são os contribuintes do Imposto sobre a Predial e Territorial Urbano;

aquelas pessoas que auferem renda, são os contribuintes do Imposto sobre a Renda. Enfim, como dito, contribuintes são aquelas pessoas físicas ou jurídicas que realizam o fato gerador do tributo.

Por outro lado, os responsáveis são terceiras pessoas, físicas ou jurídicas, que são eleitas pelo legislador infraconstitucional para cumprirem a obrigação tributária, isto é, realizar efetivamente o pagamento do tributo.



### Assimile

Contribuinte e responsável tributário são figuras distintas no Direito Tributário, apesar de ambos serem elencados como sujeitos passivos pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Contribuinte é aquela pessoa, física ou jurídica, que tem relação pessoal com o fato gerador do tributo, ou seja, é a pessoa que realiza o fato gerador.

Responsável, por outro lado, é um terceiro, eleito pela lei, para cumprir a obrigação tributária, ou seja, efetuar o pagamento do tributo. O responsável não realiza o fato gerador. No entanto, ele deve ter uma conexão, ainda que indireta, com o fato gerador ou com o contribuinte, não podendo ser escolhido de forma arbitrária pela legislação.

No tocante efetivamente à responsabilidade no direito tributário, tem-se que tal instituto somente decorre de disposição legal e jamais da vontade das partes, mesmo porque, de acordo com o artigo 123 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), as convenções particulares não são oponíveis contra o fisco, no sentido de trocar os sujeitos passivos que devem efetuar o pagamento das exações tributárias.

A responsabilidade tributária está descrita no artigo 128 do Código Tributário Nacional e relaciona-se com o dever de prestação, isto é, de cumprir a obrigação tributária, seja a obrigação tributária principal, sejam os deveres instrumentais, ambos definidos no artigo 113 e parágrafos, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

O Código Tributário Nacional apresenta o tema da responsabilidade tributária em dez artigos. O artigo 128 traz uma noção geral sobre

o tema; os artigos de 129 a 133 dispõem sobre a responsabilidade dos sucessores; os artigos 134 e 135 analisam a responsabilidade de terceiros; e os artigos de 136 a 138 elencam as coordenadas acerca da responsabilidade por infrações. Percebe-se, portanto, que esse código determina a existência de três espécies de responsabilidade tributária: a dos sucessores, a de terceiros e a decorrente de infrações.

Com relação à responsabilidade dos sucessores, o artigo 130 trata da aquisição de imóveis e da transmissão de patrimônio; o artigo 131 trata da aquisição de bens, além da sucessão do falecido pelos seus herdeiros e pelo cônjuge supérstite; o artigo 132 diz respeito à sucessão patrimonial ocorrida quando da realização das chamadas operações societárias (fusão, incorporação e transformação); e o artigo 133 cuida das hipóteses de transferência para terceiros, do estabelecimento comercial.

A primeira hipótese de responsabilidade por sucessão elencada pelo código (BRASIL, 1966), em seu artigo 130, é aquela em que os adquirentes de imóveis passam a ser responsáveis pelos tributos relativos ao imóvel adquirido.

Um ponto de bastante interesse que deve ser ressaltado é que o legislador complementar, ao descrever a obrigação do sucessor, utilizou-se da expressão “sub-rogam-se”.

Sub-rogação é o fenômeno, mediante o qual, uma pessoa substitui, assume ou toma o lugar de outrem. A utilização de referida expressão é de suma importância para o dispositivo legal em comento, eis que leva à conclusão de que a relação jurídica tributária existente entre o contribuinte (antigo proprietário do imóvel) e o ente tributante encerrou-se, isto é, foi extinta. Ou seja, a partir da transferência da propriedade do imóvel, é o responsável eleito pela legislação que passará a responder por todas as dívidas, de natureza tributária, do bem adquirido (HENRIQUE, 2009).

Outro ponto que merece destaque diz respeito à disposição expressa no artigo supracitado, determinando que somente haverá a sub-rogação das dívidas relativas a tributos do imóvel adquirido, quando o adquirente não tomar as cautelas necessárias e não fazer constar do título aquisitivo a prova da quitação de eventuais dívidas.

Claramente, a certidão negativa de débitos é o documento mais recomendado para que exista a efetiva comprovação da não existência de dívidas de natureza tributária (HENRIQUE, 2009).

Nos termos do parágrafo único do artigo 130 do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966), caso o imóvel seja arrematado em hasta pública, seu adquirente não será responsável pelo pagamento dos tributos incidentes sobre o bem, visto que a sub-rogação ocorrerá quanto ao preço da arrematação.

Verifica-se que, nessa situação, os tributos não se vinculam ao arrematante, mas sim ao preço da arrematação. Dessa forma, uma vez efetuado o pagamento do preço da arrematação, não recai qualquer outra responsabilidade para o arrematante, ainda que o valor pago não seja suficiente para cobrir o montante total de tributos devidos.

O artigo 131, inciso I, do CTN, trata das hipóteses de aquisição ou da remição de bens. Em tais situações, a princípio, o adquirente ou aquele que remite os bens são responsáveis, por sucessão, pelo pagamento dos tributos inadimplidos, em relação aos bens adquiridos ou remidos. Nesse caso, o dispositivo legal somente pode tratar acerca de bens móveis e semoventes e jamais de bens imóveis, que possuem tratamento específico dispensado no artigo 130 do CTN (BRASIL, 1966), como visto anteriormente.

Com relação ao artigo 131, inciso I, do CTN (BRASIL, 1966), todas as considerações mencionadas em relação ao artigo 130, do mesmo diploma legal, devem ser aplicadas. Os incisos II e III do artigo 131 do CTN (BRASIL, 1966), por outro lado, tratam da responsabilidade tributária por sucessão decorrente de *causa mortis*.

Com a morte do contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica tributária, há a transmissão dos débitos fiscais do falecido para seus herdeiros, legatários e para o meeiro, que passam a ser responsáveis, pessoalmente, pelo pagamento dos valores relativos aos tributos.

Todavia, o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) também confere responsabilidade ao espólio, pelos tributos devidos pelo falecido até a data da abertura da sucessão. A partir do momento em que há a morte de determinada pessoa, o conjunto de bens e direitos do de *cujus* passa a ser denominado espólio. Portanto, até que o patrimônio do falecido seja inventariado e partilhado entre os sucessores, o espólio, representado pelo inventariante, passa a ser o responsável pelo pagamento das dívidas do de *cujus*, inclusive as de natureza tributária. Após a partilha, o patrimônio do falecido é transferido aos sucessores e o espólio, por óbvio, passa a não mais existir. O importante a se destacar, nessa hipótese, é que os herdeiros

e legatários somente serão pessoalmente responsáveis pela dívida do falecido até o limite que tenham recebido a título de quinhão ou legado. Isso quer dizer que o patrimônio que responderá pelo débito tributário será aquele que tais pessoas tenham recebido pela morte do de cujus. Consequentemente, jamais o patrimônio pessoal dos herdeiros ou legatários poderá ser utilizado para o pagamento de débitos existentes com o fisco, que eram de responsabilidade do falecido (HENRIQUE, 2009).

Além disso, caso exista dívida tributária e o falecido não deixe qualquer patrimônio, a dívida tributária não será transmitida para os herdeiros, já que, como dito, eles não poderão responder com seus patrimônios pessoais, tão somente, com o patrimônio herdado.

O artigo 132 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) prevê a responsabilidade daquelas empresas que resultarem de alguma operação societária.

Por meio das operações societárias, as sociedades empresárias mudam seus tipos ou estruturas, sendo que as formas clássicas de operações são: a fusão, a incorporação e a transformação. Na fusão, a partir da união de patrimônios de duas ou mais pessoas jurídicas, há o surgimento de outra sociedade empresária, que receberá referidos patrimônios, passando a responder integralmente por todos os direitos e deveres das sociedades fusionadas, que deixam de existir.

Quando ocorre a incorporação, por outro lado, há a absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica (incorporada) por outra sociedade empresária, denominada incorporadora, sendo que a sociedade incorporada é extinta. Por tal motivo, também, na hipótese de incorporação, a sociedade incorporadora passa a responder integralmente por todos os direitos e deveres da sociedade incorporada (HENRIQUE, 2009).

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) é expresso no sentido de que a pessoa jurídica resultante do ato de fusão, bem como a sociedade incorporadora, são responsáveis, por sucessão, pelo pagamento das obrigações tributárias existentes nas pessoas jurídicas fusionadas ou incorporadas. Na hipótese da transformação, a empresa apenas altera o seu tipo societário, permanecendo inalterada a pessoa jurídica responsável por todas as dívidas tributárias da sociedade transformada.



A responsabilidade tributária prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) estabelece que aquele que adquirir o estabelecimento comercial de outrem passa a ser responsável pelos tributos devidos pelo estabelecimento adquirido até a data da ocorrência da aquisição.

A partir do momento em que há a aquisição do fundo de comércio, o adquirente sucede o alienante com relação aos tributos devidos pelo estabelecimento comercial adquirido.

O artigo 133 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) diferencia, conforme a situação do caso concreto, o tipo de responsabilidade do sucessor/adquirente.

Assim, a responsabilidade do adquirente do estabelecimento comercial pode ser integral, se o alienante não mais explorar a atividade comercial negociada (inciso I); ou, subsidiária, se o alienante continuar a exploração da atividade comercial ou iniciar nova atividade comercial, idêntica ou não à anterior, dentro de seis meses da data da alienação do fundo de comércio (inciso II).



**Pesquise mais**

Quando a aquisição de estabelecimento comercial ocorre dentro de um processo de falência ou recuperação judicial, o adquirente não se torna responsável pelas dívidas tributárias do estabelecimento adquirido.

Trata-se de uma exceção à regra imposta pelo artigo 133 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Acesse o link a seguir para entender mais sobre esse assunto:

GAUDÊNCIO, S. C. **Responsabilidade tributária na sucessão empresarial.** Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/10/Samuel-Carvalho-Gaudencio.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

O artigo 134 do CTN (BRASIL, 1966) inaugura a disciplina da responsabilidade de terceiros.

Do estudo de seus incisos, percebe-se que as pessoas elencadas pela lei como responsáveis pelo pagamento do valor relativo ao tributo, têm um dever de representação em relação aos verdadeiros contribuintes da relação jurídica tributária correspondente. Melhor explicando, para

que haja a responsabilização das pessoas constantes no dispositivo legal sob comento, duas condições devem ser preenchidas:

- Deve existir uma impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

- Os atos e omissões das pessoas tidas como responsáveis devem ter dado causa ao inadimplemento da prestação.

Ora, da análise desses requisitos, percebe-se que a responsabilidade dos terceiros elencados nos incisos do artigo 134 decorre unicamente do dever de representação dos contribuintes, dever este de natureza privada (HENRIQUE, 2009).

Os deveres acima referidos são aqueles decorrentes de dispositivos civis ou comerciais, tais como o pátrio poder; a tutela e a curatela; a responsabilidade de ofício dos tabeliães; a responsabilidade do inventariante; etc.

Verifica-se, dessa forma, que são todas hipóteses em que o responsável é, na verdade, representante legal ou negocial do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Tendo em vista o dever de representação, os pais, tutores, curadores, administradores de bens de terceiros, inventariantes, administradores judiciais, tabeliães e sócios de empresas liquidantes devem atuar de forma diligente e fazer com que os verdadeiros contribuintes da relação jurídica tributária efetuem o recolhimento dos tributos devidos com seus próprios patrimônios, caso contrário, passarão a ser responsáveis pelo recolhimento dos valores relativos aos tributos devidos e terão que dispor de seu patrimônio pessoal para saldar o débito (HENRIQUE, 2009).

Por tal motivo, não se pode admitir o posicionamento de alguns doutrinadores que entendem pela não existência de qualquer cunho sancionatório nas hipóteses previstas no artigo 134 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Há, sim, o caráter sancionatório, não em decorrência do não pagamento do tributo pelo contribuinte, mas pela não observação pelos terceiros dos deveres que deveriam cumprir, dada a representação legal ou negocial que encabeçam (HENRIQUE, 2009).

Por outro turno, o artigo 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) traz as hipóteses em que haverá a responsabilidade pessoal dos terceiros.

Diferentemente do artigo 134 estudado anteriormente, o artigo 135

do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) é expresso no sentido de que as pessoas ali indicadas são responsáveis pessoalmente pelo pagamento dos valores relativos aos tributos devidos.

Isso quer dizer que as pessoas elencadas no artigo 135 respondem pelas dívidas com seu próprio patrimônio. Dessa forma, de acordo com os incisos do artigo 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), são responsáveis pessoais pelos tributos devidos: todas as pessoas elencadas no artigo 134; os mandatários, prepostos e empregados; e os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas, desde que tais pessoas tenham agido com excesso de poderes ou infração a lei, ao contrato social ou aos estatutos. Devemos lembrar que nas sociedades anônimas, a assembleia geral é composta por todos os acionistas da sociedade e é a responsável por aprovar e reformar os estatutos sociais, eleger ou destituir o conselho de administração ou da diretoria e, ainda, aprovar as deliberações que estão ao redor dos planejamentos tributários (HENRIQUE, 2009).

A figura de maior relevância no estudo do artigo sob comento é a do administrador (mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente e representante de pessoas jurídicas), visto que as situações de aplicação da responsabilidade pessoal trazida pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) praticamente se esgotam nas hipóteses do inciso II e III do referido dispositivo legal.

É importante salientar que, para ter responsabilidade pessoal, é necessário ser efetivamente o administrador da pessoa jurídica. Nesse norte, estão excluídos da responsabilização pessoal os sócios e acionistas que não tenham poderes de administração da sociedade, bem como os diretores, gerentes, prepostos e empregados que não atuem de forma administrativa na empresa. Devemos lembrar, ainda, que administração das sociedades por quotas de responsabilidade limitada poderá ser exercida por quem seja sócio ou não. Para a hipótese em que o administrador não é sócio, sua designação dependerá de aprovação por unanimidade dos sócios, quando o capital social ainda não estiver integralizado ou por 2/3 (dois terços), no mínimo, se ocorrer após a integralização.

Já no que diz respeito à deliberação dos sócios em uma sociedade limitada para decisão de assuntos atinentes à exploração da atividade, esta deverá ocorrer por assembleia, na hipótese em que a sociedade

compreenda mais de 10 (dez) sócios (HENRIQUE, 2009).

A responsabilidade pessoal das pessoas elencadas no artigo 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) ocorre independentemente da possibilidade dos verdadeiros sujeitos passivos da relação jurídico tributária poderem adimplir a obrigação instaurada. Esse fato se dá, pois, a responsabilidade decorre da prática de atos que excedam aos poderes de representação ou administração a eles conferidos.

Assim, no presente caso, não há que se falar em responsabilidade solidária ou subsidiária, eis que é o terceiro que responde sozinho e de forma integral pelo adimplemento da obrigação decorrente de seus atos. Na verdade, esse é um típico caso de desconsideração da personalidade jurídica.

Quando se vislumbra a ocorrência de um ato praticado com excesso de poderes ou que infrinja determinada lei, desconsidera-se o patrimônio da pessoa jurídica existente e busca-se o patrimônio da pessoa física que tenha agido de forma ilícita para responder aos débitos relativos a sua conduta (HENRIQUE, 2009).

Dessa forma, pondo em prática a desconsideração da personalidade jurídica, quando há a utilização da sociedade de maneira fraudulenta, ou, na existência de abuso de direito ou desvio de finalidade, atinge-se o patrimônio pessoal de seus administradores, ultrapassando-se a barreira imposta pela pessoa jurídica.

Obviamente, deve-se respeitar a autonomia existente entre a pessoa jurídica e a dos administradores, principalmente, no tocante ao patrimônio distinto de cada um deles. Contudo, nos casos em que há a utilização da pessoa jurídica com fins outros daqueles a ela inerentes, os terceiros devem ser responsabilizados por seus atos, incluindo-se a forma patrimonial. Assim, os administradores que utilizaram a empresa de forma ilícita passam a ser os responsáveis pelo pagamento dos valores relativos aos tributos devidos, com seus patrimônios pessoais (HENRIQUE, 2009).

Importante destacar que o não pagamento de tributo pela pessoa jurídica não é considerado como infração à lei, já que não foi tipificado como tal pelo ordenamento jurídico pátrio. Por esse motivo, os sócios da empresa não podem responder pessoalmente com seus próprios patrimônios pela dívida fiscal correspondente.

Além disso, como se percebe pela análise do artigo 135

do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), para existir a responsabilização pessoal do administrador de uma pessoa jurídica, é imprescindível que este tenha realizado um ato ilícito com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Ora, a prática do ato ilícito é anterior a qualquer espécie de inadimplemento. O inadimplemento, nessa hipótese, é da sociedade e não do administrador. É a pessoa jurídica que deve responder com seu próprio patrimônio pelo inadimplemento das obrigações tributárias em que a empresa figura como sujeito passivo da relação jurídica tributária existente com o fisco.



### Exemplificando

Atualmente, a jurisprudência entende que existem algumas hipóteses em que se presume a fraude dos sócios da pessoa jurídica, motivo pelo qual, quando elas ocorrem, eles devem responder pela dívida tributária da empresa, com seu patrimônio pessoal.

As hipóteses em que se presume fraude são as seguintes:

- Mudança de endereço da empresa, sem a consequente alteração nos órgãos competentes. Nesse caso, se a empresa muda de endereço, mas não altera seu cadastro nos órgãos competentes e, portanto, não é localizada, presume-se que ela encerrou suas atividades de forma irregular.

- Se a empresa fica unipessoal por mais de seis meses, entende-se que ela está irregular. O Código Civil (BRASIL, 2002) permite que uma empresa fique unipessoal, ou seja, com um único sócio, pelo prazo de 180 dias. Após esse prazo, outro sócio deve ser colocado no quadro societário da pessoa jurídica. Caso ninguém ingresse no contrato social, a empresa é considerada irregular.

Essas são duas hipóteses em que a fraude é presumida, cabendo ao contribuinte provar sua boa-fé e que não agiu com qualquer tipo de fraude.

Por fim, as regras insertas nos artigos 136 e 137 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) trazem o instituto da responsabilidade por infrações e têm como destinatário qualquer pessoa que tenha efetivamente praticado uma conduta tida como infratora, seja o próprio contribuinte, um responsável ou terceira pessoa a estes relacionada.



O contribuinte e responsável são figuras diferentes. Um não se confunde com o outro. É possível verificar que em todos os casos de responsabilidade o surgimento do tributo sempre ocorre em função da figura do contribuinte, que é a pessoa que realiza o fato gerador.

No entanto, em razão do desaparecimento do contribuinte, nos casos de sucessão, ou nas hipóteses de responsabilização pessoal, nos casos de responsabilidade de terceiros, será o responsável que, de acordo com a lei, efetuará o pagamento do valor devido para o fisco.

Dessa forma, você acha que o responsável deve pagar tributo para o fisco? Ou ele deve efetuar o pagamento de um valor que corresponda ao montante do tributo devido, mas que tem o condão de extinguir o crédito tributário?

Podemos verificar que o tema tratado nesta seção é de muita relevância e impacta situações do dia a dia, motivo pelo qual seu estudo e compreensão são indispensáveis para uma correta análise das consequências da sujeição passiva na esfera tributária.

## **Sem medo de errar**

Na situação apresentada no início da seção, soubemos que Marcos comprou o estabelecimento comercial de Juvenal e foi citado para pagar uma dívida tributária.

Ele esteve em seu escritório solicitando um parecer sobre o assunto, bem com a elaboração de sua defesa na ação de execução fiscal que acabou de tomar conhecimento.

Como explanado, em março deste ano, Marcos adquiriu o estabelecimento ABC Ferramentaria, que pertencia a Juvenal, e continuou sua exploração econômica. Ocorre que Marcos foi citado em uma ação de execução fiscal, cobrando tributos em atraso, da época em que Juvenal ainda era o dono da empresa. No entanto, Juvenal se aposentou e disse não ser de sua responsabilidade o pagamento de tais tributos.

Como fica, então, o Marcos nessa situação?

Nos termos do artigo 133 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), o adquirente de estabelecimento comercial passa a ser o responsável pelos tributos devidos pela empresa adquirida. Contudo, sua responsabilidade pode ser integral ou subsidiária, dependendo da conduta do alienante.

Explicitado melhor, se o antigo proprietário/alienante vender o estabelecimento comercial e continuar explorando-a ou realizando outra atividade comercial, ou, ainda, se iniciar a exploração dentro de seis meses, o adquirente é responsável subsidiário pelo pagamento dos tributos devidos pelo estabelecimento adquirido.

Agora, se o antigo proprietário/alienante cessar a exploração de atividade comercial, o adquirente passa a responder de forma integral por tais débitos.

Veja o que diz o artigo 133 do Código Tributário Nacional:

**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 à data do ato:**

**I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;**

**II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.**  
**(BRASIL, 1966)**

No presente caso, Marcos tem sim responsabilidade pelos tributos devidos pelo estabelecimento adquirido e sua responsabilidade é integral, já que Juvenal se aposentou e cessou a exploração de qualquer atividade comercial.

Portanto, Marcos poderá ser compelido a efetuar o pagamento da dívida tributária.

### A responsabilidade tributária dos sócios

#### Descrição da situação-problema

João era sócio de uma empresa que fazia embalagens plásticas, tendo saído de referida sociedade há um mês. Ocorre que, ontem, recebeu a visita, em sua casa, de um oficial de justiça, que o citou em uma ação de execução fiscal promovida pelo fisco federal. Lendo os documentos recebidos, verificou que o fisco alega que houve fraude e excesso de poderes na administração da empresa, motivo pelo qual deve existir a responsabilização pessoal dos sócios para efetuarem o pagamento dos tributos devidos com seus patrimônios pessoais.

Contudo, João, por ser sócio minoritário, era responsável, tão somente, pela área comercial da empresa. Jamais assinou um cheque ou teve função de decisão sobre a vida financeira da pessoa jurídica. Os sócios Pedro e Paulo é que exerciam a administração financeira da sociedade.

Nessa situação, João lhe procura, em seu escritório de advocacia, para se aconselhar e verificar qual defesa pode ser elaborada para que ele não precise efetuar o pagamento do débito.

#### Resolução da situação-problema

Essa é uma situação relativamente comum. Quando o fisco verifica a eventual existência de fraude ou excesso de poderes na administração de uma pessoa jurídica, responsabiliza de plano todos os sócios para que estes respondam pela dívida, com seus patrimônios pessoais. Trata-se de uma presunção relativa imposta pelo fisco.

Quando isso ocorre, o ônus da prova recai no sócio, ou seja, ele é quem deve comprovar que sempre agiu com zelo e jamais com fraude ou excesso de poderes.

Assim, no caso de João, deverá ser apresentada defesa na ação de execução fiscal, demonstrando, por meio de provas, que ele era tão somente o diretor comercial da pessoa jurídica, nunca tendo tomado qualquer decisão com relação às finanças da empresa.



Com a apresentação dessa defesa, será requerido ao juiz que o exclua do polo passivo da ação judicial, reconhecendo-se que ele não deve se responsabilizar pelo pagamento da dívida com seu patrimônio pessoal.

## Faça valer a pena

**1.** O artigo 130 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) disciplina a responsabilidade dos sucessores quando da aquisição de bem imóvel. Estabelece, inclusive, a consequência nas hipóteses em que o imóvel é arrematado em leilão judicial.

Quando o responsável tributário adquire o imóvel em leilão judicial, ele:

- a) Torna-se responsável pelos tributos devidos até a data da arrematação.
- b) Não se torna responsável pelos tributos devidos, já que a sub-rogação ocorre no valor depositado.
- c) Sub-roga-se apenas em relação ao IPTU, mas não em relação às taxas.
- d) Deve efetuar o pagamento dos tributos devidos, antes de arrematar o bem.
- e) Jamais se torna responsável pelo pagamento do tributo, pois a dívida surgiu quando não era o proprietário do imóvel.

**2.** O artigo 134 do Código tributário Nacional (BRASIL, 1966) trata das hipóteses de responsabilidade solidária do representante legal do contribuinte em realizar o pagamento do débito tributário.

José é curador de sua irmã Valéria, que foi interdita, em processo judicial, em razão de ter sofrido danos cerebrais irreversíveis em acidente automobilístico, que retirou sua capacidade para administrar sua vida civil. Assim, José responde por todos os atos civis de sua irmã.

Valéria tem vários imóveis alugados em seu nome, que compõem sua renda mensal e José utiliza essa renda de forma integral para se ressarcir de despesas com sua irmã, bem como para proporcionar viagens para sua família.

Assim, na declaração de imposto de renda (IR) de Valéria, apesar de ela ter imposto a pagar, não efetuou o pagamento, pois não tinha dinheiro para tanto, já que todo o valor recebido dos alugueis havia sido gasto por José. Nessa situação, podemos afirmar que:

- a) Valéria não deve imposto de renda para o fisco.
- b) O fisco não poderá cobrar a dívida, já que Valéria, por ser interdita, não tem recursos para o pagamento do tributo.

- c) Somente o patrimônio de Valéria poderá responder pela dívida.
- d) José terá de responder, de forma solidária, com seu próprio patrimônio, pelo pagamento da dívida, já que não foi zeloso o suficiente para resguardar dinheiro para o pagamento do IR de Valéria.
- e) José terá de responder de forma exclusiva pelo pagamento da dívida, com seu próprio patrimônio.

**3.** O artigo 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) disciplina as hipóteses em que o administrador da empresa deverá responder pela dívida tributária da pessoa jurídica com seu patrimônio pessoal, nas hipóteses de fraude, infração à lei ou excesso de poderes.

São hipóteses de responsabilidade pessoal do sócio, de acordo com o artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966), EXCETO:

- a) Estar a sociedade com um único sócio por mais de 180 dias.
- b) Ter a empresa mudado de endereço, sem alterar seu cadastro junto aos órgãos oficiais.
- c) O mero inadimplemento do tributo.
- d) Contrair dívidas, em dissonância com o quórum estabelecido no contrato social.
- e) Ser fiador de locação de imóvel, apesar de vedação expressa no contrato social.

## Seção 3.2

### Obrigação e crédito tributário

#### Diálogo aberto

Caro aluno, nesta seção estudaremos os temas da obrigação tributária e das garantias e privilégios do crédito tributário.

Em nossa vida, existem vários tipos de obrigações. Algumas delas são inerentes à nossa própria existência e outras são derivadas de lei, que determina a prática de certas condutas do nosso dia a dia. No campo tributário não é diferente.

A obrigação tributária envolve duas situações: a obrigação do sujeito passivo de pagar o tributo a ser recolhido pelos cofres públicos, conforme exigido por lei; e a obrigação do sujeito ativo de exigir o referido tributo, após a realização do fato gerador pelo contribuinte, de acordo com a norma legal.

Veremos, a seguir, a diferença entre obrigação tributária principal e acessória, bem como a impropriedade existente no artigo 113, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966), o qual, ao dizer que obrigação tributária principal é aquela decorrente do pagamento de tributo e multa, parece equiparar os conceitos de tributo e penalidade pecuniária. Essa impropriedade ocorre, pois o artigo 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) é expresso ao dizer que tributo não pode se confundir com sanção de ato ilícito, portanto, para o Direito Tributário, tributo e multa são institutos completamente diferentes. Dessa forma, veremos como se deve, então, interpretar o § 1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), para que ele não seja tido como inconstitucional.

Além disso, analisaremos quais são as garantias e privilégios existentes em favor do crédito tributário e que estão disciplinados a partir do artigo 184 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Trataremos da fraude à execução e veremos quando seus requisitos estarão presentes e poderão inviabilizar a alienação ou oneração do patrimônio do contribuinte devedor. Também abordaremos a questão da impenhorabilidade dos bens em

relação ao crédito tributário e veremos a questão da penhora on-line realizada nas ações de execução fiscal.

Todos esses temas são de muita importância, pois, uma vez entendidos, possibilitarão uma compreensão mais abrangente do sistema tributário nacional. Além disso, com a compreensão desses assuntos, poderemos ajudar Marcos que, conforme descrito na seção anterior, efetuou a compra de um estabelecimento comercial de Juvenal e foi surpreendido com a citação de uma ação de execução fiscal para a cobrança de tributos federais, dos anos de 2012 a 2014, devidos pelo estabelecimento adquirido.

No mandado de citação, Marcos verificou que o valor cobrado englobava, além dos tributos supostamente devidos, uma multa de 150% do montante da exação tributária, pelo fato de o fisco federal ter entendido a ocorrência de fraude no não recolhimento do IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

Inconformado com a situação, Marcos lhe procura em seu escritório de advocacia para verificar o que é possível fazer e quais medidas jurídicas devem ser tomadas para garantir seus direitos.

Assim, emita um parecer para Marcos, respondendo às seguintes indagações:

- A penalidade pecuniária constitui alguma forma de obrigação tributária?
- Pode o fisco cobrar uma multa de 150% do valor do tributo devido?
- Multa fixada em percentual tão elevado viola algum princípio constitucional tributário?

Vamos verificar?

## Não pode faltar

Prezado aluno, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) estabelece em seus artigos quais são as materialidades de cada tributo existente no ordenamento jurídico brasileiro. Em outras palavras, é ela que determina quais são os fatos e situações que podem ser tributados no país. Assim, a renda auferida é a materialidade no imposto sobre a renda, a propriedade de veículo automotor é a materialidade do IPVA e assim por diante.

É inegável também que, no Direito Tributário, para que o sujeito passivo (contribuinte) seja compelido a recolher um determinado

tributo, faz-se necessária a existência de uma lei ou uma definição legal prévia descritiva do seu fato gerador. É isso que determina o princípio da legalidade o qual norteia todas as relações tributárias. Nesse sentido, o recolhimento do tributo somente é atribuído à pessoa física ou jurídica que houver praticado o ato descrito na Constituição Federal (BRASIL, 1988) como apto a fazer nascer a obrigação tributária.

O legislador infraconstitucional, por sua vez, edita as leis que criam os tributos, prevendo em seus textos os fatos geradores de cada exação, de acordo com as materialidades apontadas pela Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Dessa forma, a título de exemplo, aquela pessoa que realizar o fato gerador do imposto sobre a renda, ou seja, que auferir renda, fica obrigada a efetuar o pagamento de tal imposto para a União Federal.

Percebe-se, assim, que uma vez realizado o fato gerador do tributo, é desencadeada a obrigação tributária, em que o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo. O sujeito passivo, por sua vez, tem o dever jurídico de efetuar o pagamento do tributo para o sujeito ativo.

Ocorre que, nos termos do artigo 113, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), existem duas espécies de obrigações no Direito Tributário brasileiro.

Referido artigo reza o seguinte:

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

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

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

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

Percebe-se que o CTN fala na existência da obrigação principal e acessória.

A obrigação tributária principal é aquela que decorre da ocorrência do fato gerador e cujo objeto é o pagamento de tributo ou da multa imposta em decorrência de algum descumprimento do contribuinte. Verifica-se, assim, que a obrigação principal será sempre uma obrigação de pagar, de entregar dinheiro ao fisco, seja tributo ou penalidade pecuniária.

Assim, quando o contribuinte recebe, por exemplo, um Auto de Infração e Imposição de Multa pelo fato de não recolher um tributo na data adequada, terá de efetuar o pagamento do tributo apurado e lançado pelo fisco, bem como da multa aplicada ao caso. O pagamento de ambos os valores constitui a obrigação tributária principal.

Por outro lado, obrigação acessória é aquela que tem como objeto obrigações de fazer ou não fazer por parte do contribuinte. Como exemplos de obrigações acessórias, podem ser citadas as seguintes hipóteses: emissão de nota fiscal, escrituração de livros, envio de declarações ao fisco, ou seja, situações que não envolvem o pagamento efetivo de tributos, mas sim o cumprimento de prestações de fazer ou não fazer.

Além disso, o § 3º do artigo 113 diz que pelo simples fato de não ser cumprida uma obrigação acessória será aplicada multa ao contribuinte, motivo pelo qual ela se converte em obrigação principal. Em outras palavras, pelo simples fato de ser aplicada multa em face do contribuinte pelo descumprimento de obrigação acessória, essa multa é considerada obrigação principal, pois tem como objeto pagar, entregar dinheiro ao fisco.

Esse é o entendimento que pode ser extraído do artigo 113 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).



### Assimile

O meio judicial pelo qual o fisco consegue compelir o contribuinte a efetuar o pagamento de tributos e multas é por meio do ajuizamento da ação de execução fiscal. Assim, o artigo 113, § 1º, não está equiparando tributo a multa, mas está afirmando que a cobrança de ambos ocorre da mesma forma, ou seja, por meio de uma ação de execução fiscal.

Logo, apesar de serem institutos diversos, suas cobranças ocorrem da mesma forma, por isso ambos são entendidos como obrigação

tributária principal, eis que esta, por sempre retratar uma obrigação de pagar, terá o objetivo de levar dinheiro aos cofres públicos.

Com relação especificamente às penalidades pecuniárias, tem-se que existem duas espécies de multas: as moratórias e as punitivas.

As multas moratórias são aquelas que incidem pelo simples inadimplemento do tributo, em razão da mora do contribuinte. Em outras palavras, quando um tributo deixa de ser pago, acarretará a multa de mora pelo atraso em sua quitação. Essa multa é aplicada em percentual de, no máximo, 20%.

Por outro lado, existe a multa punitiva, que é aquela aplicada em hipóteses em que a legislação entende que existiu a prática de atos fraudulentos ou danosos ao fisco. Nesse caso, não há sequer necessidade de que o tributo não tenha sido pago. Ainda que a exação tenha sido quitada pelo contribuinte, a legislação pode entender que tenham sido cometidos atos lesivos ao fisco e aplicar a multa punitiva. Como o próprio nome já diz, trata-se de uma punição ao contribuinte, para desencorajá-lo de cometer a mesma infração novamente, motivo pelo qual, atualmente, existem multas punitivas que chegam a 250% do valor do tributo devido.



### Pesquise mais

Um dos princípios constitucionais tributários que existe é o do não confisco. De acordo com esse princípio, o tributo não pode ter efeito confiscatório, ou seja, não pode retirar parcela do patrimônio do contribuinte, que inviabilize ou seja superior àquilo devido pela tributação.

Sempre se defendeu que tal princípio deveria ser aplicado somente para os tributos, sendo que as multas, por terem caráter punitivo, poderiam ter caráter confiscatório.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, por meio do Recurso Extraordinário nº 833.106/GO, entendeu que realmente as multas devem ter um caráter punitivo e educativo, no sentido de desincentivar o contribuinte a praticar atos lesivos ao fisco novamente. No entanto,

estabeleceu um teto às penalidades pecuniárias, determinando que não pode haver incidência de multa com percentual superior a 100% do valor do tributo.

Para ler a íntegra do acórdão, acesse o seguinte link a seguir:

Disponível em: <<https://goo.gl/ezEkSP>>. Acesso em: 21 ago. 2018.

Foi visto que, uma vez ocorrido o fato gerador do tributo, há o nascimento da obrigação tributária. No entanto, para o tributo poder ser efetivamente cobrado do contribuinte, deve surgir o chamado crédito tributário. Esse crédito nasce com o lançamento do tributo e pode ser entendido como o direito subjetivo que o fisco tem de cobrar o valor do tributo do contribuinte sem que haja qualquer óbice para a referida cobrança, já que sua conduta foi devidamente individualizada e é possível verificar o valor devido, o momento do pagamento e o tributo a que se refere.

O lançamento, como será visto na próxima seção, é um ato administrativo cujo objetivo é individualizar a conduta do contribuinte e fazer surgir o direito subjetivo do fisco em receber o tributo devido. O importante, neste momento, é conhecer as garantias e privilégios do crédito tributário.

Como será visto, o crédito tributário tem várias garantias e privilégios que os diferenciam de outros créditos, como os créditos civis e trabalhistas. Assim, a legislação conferiu certos benefícios a esse crédito, que serão verificados a seguir. É necessário entender-se, entretanto, os motivos pelos quais tais benefícios existem.

A tributação existe para que o Estado possa ter recursos para administrar sua máquina. O Estado deve realizar investimentos em diversos setores, como segurança, saúde e educação, mas também tem gastos com folha de salários, frota de veículos, conservação de patrimônio, etc. Portanto, para fazer frente a todas essas despesas, gastos e investimentos, há que se pagar tributos para o Estado.

No entanto, é necessário ter em mente que, apesar de o valor do tributo ser destinado ao Estado, o dinheiro, na verdade, pertence a cada cidadão e o Estado, por representar a sociedade, deve gerir esses valores



da melhor forma possível. Dessa forma, a construção de hospitais, escolas, creches, etc., deve ser realizada com o dinheiro obtido pela arrecadação tributária, sendo que tais investimentos retornam em benefícios ao cidadão, que pagou os tributos com seu patrimônio.

Assim, justifica-se que o crédito tributário tenha garantias e privilégios, pois trata-se de um dinheiro de todos, ou seja, é um valor da sociedade entregue aos órgãos públicos, para que estes possam gerir suas máquinas em benefício dos cidadãos. É o que prevê o art. 186 do CTN (BRASIL, 1966).



### Exemplificando

O crédito tributário tem preferência sobre qualquer outro, a não ser o crédito trabalhista.

Na ementa a seguir transcrita, fica evidente o posicionamento adotado pelos tribunais sobre o assunto:

**Tributário. Embargos de terceiros. Execução fiscal. Privilégio do crédito tributário. Art. 186 do CTN. Apelação improvida.**

1. O crédito tributário, à exceção do crédito trabalhista, prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo de sua constituição, inclusive o crédito com garantia hipotecária. Inteligência do art. 186 do CTN.

2. A invocada impenhorabilidade do referido imóvel dado o gravame sobre ele incidente, qual hipoteca de terceiros, em garantia do integral pagamento de dívidas confessadas e assumidas, mediante a escritura pública de confissão de dívidas com garantia pignoratícia, hipotecária e fidejussória nº 92/00107-6, não subsiste quando em pauta créditos em favor da Fazenda Pública.

3. Apelação improvida. (TRF. Processo: 9905226303, AC170429/PE, Relator: Desembargador Federal Frederico Pinto de Azevedo (convocado), Primeira Turma, Julgamento: 1º ago. 2002, Publicação: DJ 30 set. 2002 - Página 1023)



Todo o patrimônio do contribuinte responde pela dívida tributária, ficando resguardados tão somente os bens absolutamente impenhoráveis, os quais estão enumerados de acordo com o artigo 833 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015).

Ademais, o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), em seu artigo 185, institui a fraude à execução, estabelecendo que se presume fraudulenta a alienação ou a oneração de bens e rendas, por aqueles contribuintes que estejam em débito com o fisco e cujas dívidas já tenham sido inscritas em dívida ativa.

A inscrição em dívida ativa nada mais é do que a inserção do contribuinte em um cadastro de inadimplentes perante o fisco, sendo obrigatório demonstrar qual o tributo devido, a competência em que deveria ter sido efetuado o pagamento, o valor devido, o contribuinte e o sujeito ativo, além de quais as penalidades pecuniárias aplicadas. A inscrição em dívida ativa tem o condão de dar publicidade a terceiros de que aquele contribuinte está em débito com o fisco.

Com relação a esse ponto, duas observações são necessárias:

1. Não se considera fraudulenta a alienação, na hipótese de o devedor ter outros bens que garantam a dívida, isto é, se o contribuinte mantiver em seu patrimônio bens com valores suficientes para garantir o pagamento do crédito tributário, não há que se falar em fraude à execução.

2. O dispositivo do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) elenca como marco inicial da fraude à execução a inscrição do débito tributário em dívida ativa. Perceba que se trata de uma fase administrativa anterior à propositura da ação de execução fiscal. Portanto, o contribuinte precisa ficar atento a esse limite temporal, podendo ter o negócio, em que alienou ou onerou um bem, declarado nulo se realizado após a inscrição em dívida ativa. Importante frisar que a regularidade da inscrição em dívida ativa supõe, também, o preenchimento do requisito de publicidade do ato, sendo indispensável a notificação do devedor com relação à referida inscrição.

Quando da propositura da ação de execução fiscal, o contribuinte é citado para, no prazo legal, pagar a dívida ou nomear bens à

penhora. Se não fizer nem um, nem outro, o fisco poderá requerer a penhora de ativos financeiros do contribuinte devedor, nos termos do artigo 185-A do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Assim, a chamada penhora on-line será deferida pelo juiz competente para julgar a ação de execução fiscal, quando o contribuinte não cumprir o determinado no mandado e citação de referida demanda.

Verifica-se que realmente existem garantias e privilégios do crédito tributário estabelecidos na legislação, que o tornam especial em relação a outros, como os créditos civis. Importante notar, assim, que esse tema é de muita relevância, tendo em vista as particularidades apontadas nesta seção.



### Refleta

Como visto, o crédito tributário tem diversas garantias e privilégios que o distinguem de outras espécies de crédito existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Ocorre que, atualmente, a legislação permite que a Certidão de Dívida Ativa (CDA), a qual retrata a existência de dívida tributária relativa a determinado contribuinte, possa ser protestada, como qualquer outro título de crédito.

Assim, uma vez vencido o tributo e formada a CDA, esta é encaminhada para o Cartório de Protesto para ser protestada, como se fosse um cheque.

Uma vez efetivado o protesto, o nome do contribuinte será inserido em rol de maus pagadores, como o Serasa.

Certamente, com essa medida, o fisco busca compelir o contribuinte a efetuar o pagamento do tributo, sem que o Estado tenha de mover uma ação de execução fiscal.

No entanto, é necessário que haja uma reflexão no seguinte sentido:

O crédito tributário já tem garantias e privilégios estabelecidos em legislação competente, inclusive com uma forma de cobrança própria, que é a ação de execução fiscal. Ademais, a partir do momento em que ele fica em débito para com o fisco, seu nome é enviado ao Cadin, que é o cadastro de inadimplentes da esfera tributária.

Assim, será que realmente é necessário conferir a possibilidade ao fisco de protestar a CDA e lançar o nome do contribuinte devedor no cadastro de inadimplentes privado, que é o Serasa, fazendo com que ele tenha problemas com fornecedores, clientes e bancários?

## Sem medo de errar

Com base em todas as noções estudadas anteriormente, como você poderá ajudar Marcos?

Na seção anterior, vimos que o Marcos, ao adquirir o estabelecimento comercial de Juvenal, passa a ser o responsável pelo pagamento dos débitos tributários existentes no estabelecimento adquirido, relativo ao período em que Juvenal ainda era o proprietário do local, nos termos do artigo 133 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Infelizmente, existe um agravante para Marcos. Pelo fato de Juvenal ter se aposentado e não estar exercendo qualquer espécie de profissão, a responsabilidade tributária de Marcos é integral, ou seja, ele deve responder por 100% do tributo devido.

Assim, com relação ao tema da responsabilidade tributária, não há o que ser feito para ajudar Marcos, que deverá efetuar o pagamento dos tributos devidos, cobrados em ação de execução fiscal, ao fisco nacional.

Contudo, como verificado, nesse caso foi aplicada uma multa de 150% em relação ao valor do tributo cobrado, pela suposta ocorrência de fraude no não pagamento da exação devida.

Com relação a esse ponto, com certeza, Marcos poderá ser ajudado.

No parecer que você deve elaborar respondendo às questões seguir, é necessário ficar claro que há abusividade por parte do fisco na fixação da multa ao caso concreto.

Apenas para lembrar, as questões são as seguintes:

- A penalidade pecuniária constitui alguma forma de obrigação tributária?
- Pode o fisco cobrar uma multa de 150% do valor do tributo devido?

- Multa fixada em percentual tão elevado viola algum princípio constitucional tributário?

Como vimos, o artigo 113, § 1º, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), diz que a obrigação tributária principal é decorrente do pagamento de tributo e multa. Vimos, ainda, que tal dispositivo não está equiparando tributo à penalidade pecuniária, mas sim estabelecendo que ambos os institutos devem ser cobrados da mesma forma, ou seja, por meio da ação de execução fiscal.

A multa aplicada, portanto, pode ser cobrada por meio da demanda executiva fiscal. Entretanto o percentual aplicado não pode prevalecer.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já se pronunciou, estabelecendo um teto para a aplicação de multas punitivas, que é a espécie de penalidade aplicada na situação de Marcos. Assim, o STF entendeu que as multas não podem ultrapassar 100% do tributo devido, sob pena de violação do princípio do não confisco.

O princípio do não confisco sempre foi aplicado diretamente para tributos, estabelecendo que os tributos não podem ter efeito confiscatório sobre o patrimônio dos contribuintes. Com relação às multas, a aplicação de referido princípio sempre foi muito debatida. Para muitos doutrinadores, o princípio do não confisco não poderia ser aplicados às penalidades pecuniárias, em razão de estas serem uma punição ao contribuinte, devendo desencorajar a prática de condutas iguais àquelas que causaram a aplicação da multa.

No entanto, o STF entendeu que o princípio pode ser aplicado, mas, pela própria natureza da multa, a penalidade pode chegar a 100% do valor do tributo. Tudo o que exceder esse percentual deve ser desconsiderado, para que não haja confisco do patrimônio do contribuinte.

Assim, após a penhora de bens do Marcos ou do estabelecimento comercial adquirido, deverão ser apresentados embargos do devedor, sendo que uma das matérias de defesa a ser arguida é a excessividade da multa aplicada ao caso, requerendo ao juiz a redução para patamares estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal.

### Garantias e privilégios do crédito tributário e a impenhorabilidade de bens

#### Descrição da situação-problema

José foi citado de uma ação de execução fiscal, para que efetue o pagamento da dívida tributária em cinco dias ou ofereça bens à penhora. Explica-se José, que hoje se encontra aposentado, deixou de lançar em seu imposto de renda de 2015 o recebimento de uma fonte pagadora. O fisco federal, ao perceber referida omissão, acrescentou a renda omitida ao cálculo do imposto de renda de José e apurou uma diferença de R\$ 20.000,00 a ser paga de IR naquele exercício.

Assim, houve uma inadequação do valor declarado por José em relação ao critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, que determina que toda a renda auferida pelo contribuinte seja tributada pelo imposto de renda.

Como José não efetuou o pagamento na esfera administrativa de forma espontânea, o fisco federal ingressou com a ação de execução fiscal para cobrar a dívida judicialmente, o que resultou na citação recebida por José.

Ocorre que, ao receber a citação, José não deu importância a ela, não efetuou o pagamento e não apresentou bens à penhora.

Dois meses depois, José foi surpreendido com o bloqueio de sua conta bancária. Ao se informar do ocorrido, verificou que se tratava de penhora on-line deferida pelo juiz da ação de execução fiscal de que havia sido citado.

Atualmente, José somente recebe em sua conta os valores de sua aposentadoria.

Tendo em vista essa situação, José o procura em seu escritório, para verificar o que pode ser feito a favor dele.

#### Resolução da situação-problema

Vimos anteriormente que o crédito tributário tem diversas garantias e privilégios, que o tornam especiais em relação a outros créditos em nosso ordenamento jurídico.

O artigo 185-A do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) prevê, de forma expressa, a possibilidade de ser realizada penhora on-line em relação aos ativos do contribuinte devedor, quando não são localizados bens passíveis de penhora.

No entanto, apesar das garantias e privilégios existentes em favor do crédito tributário, a penhora para pagamento de tal crédito não pode atingir os bens absolutamente impenhoráveis, previstos no artigo 833 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015).

Dentre os bens absolutamente impenhoráveis, estão os proventos de aposentadoria, nos termos do inciso IV do referido dispositivo legal.

Portanto, o bloqueio judicial, que recaiu na conta corrente de José não deve prevalecer, por ter constricto os proventos de sua aposentadoria.

Assim, José deve comprovar documentalmente que o saldo de sua conta era constituído exclusivamente de sua aposentadoria e apresentar uma exceção de pré executividade para o juiz da ação de execução fiscal, requerendo o desbloqueio dos valores, em razão de ser um bem absolutamente impenhorável.

## Faça valer a pena

**1.** A obrigação tributária é o vínculo que une o fisco ao contribuinte, fazendo com que surja o direito subjetivo do fisco de exigir do contribuinte o pagamento do tributo, ao passo que o contribuinte tem o dever jurídico de efetuar tal pagamento.

O nascimento da obrigação tributária ocorre com:

- a) O lançamento.
- b) A realização do fato gerador.
- c) A notificação do contribuinte pelo fisco.
- d) O vencimento do tributo.
- e) O recebimento do boleto para pagamento do tributo.

**2.** O artigo 113 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) diferencia a obrigação tributária principal e a acessória, demonstrando que ambas têm objetos completamente diversos.

Dentre as situações a seguir, assinale a única que retrata uma obrigação acessória.

- a) Emissão de nota fiscal.
- b) Multa em relação à não entrega de declaração.
- c) Multa em relação ao não pagamento do tributo.
- d) Pagamento do tributo.
- e) Multa punitiva em razão da existência de fraude em declaração.

**3.** A fraude à execução é um instituto que macula a alienação ou oneração do patrimônio do devedor, em razão do esvaziamento do patrimônio do contribuinte e da impossibilidade do pagamento do débito tributário.

Qual é o marco temporal inicial em que a fraude à execução tem-se por ocorrida?

- a) Distribuição da ação de execução fiscal.
- b) Notificação administrativa do devedor sobre o débito inadimplido.
- c) Citação válida do devedor na ação de execução fiscal.
- d) Inscrição do débito em dívida ativa.
- e) Despacho ordenando a citação pelo juiz na ação de execução fiscal.



## Seção 3.3

### Constituição do crédito tributário

#### Diálogo aberto

Caro aluno, nesta seção o tema que estudaremos é o do lançamento tributário, que tem por objetivo a constituição do crédito tributário.

A constituição do crédito tributário é fundamental para que se possa completar o percurso da incidência tributária, fazendo-se a adequada subsunção do fato à norma.

Posto isso, verificamos na seção passada que a obrigação tributária surge com a prática do fato gerador do tributo pelo contribuinte. A partir do momento em que o ele realiza a hipótese de incidência da exação tributária, o contribuinte sabe que precisará efetuar o pagamento do tributo.

No entanto, apesar do nascimento da obrigação tributária, o fisco não tem condições ainda, com a simples realização do fato gerador, de cobrar do contribuinte o montante devido.

Para que isso ocorra, é necessário editar uma norma individual e concreta, na qual seja individualizada a conduta praticada pelo contribuinte, destacando qual o tributo devido, o valor que deve ser pago, o momento em que houve a realização do fato gerador e quando vence o montante que deve ser pago ao fisco.

Assim, o lançamento é uma norma jurídica que retrata todo o procedimento realizado pelo contribuinte e que constitui o crédito tributário, fazendo surgir ao fisco a possibilidade de cobrar o montante devido pelo contribuinte.

Verificaremos, ainda, a existência de três espécies de lançamento: o lançamento de ofício, o lançamento por declaração e o lançamento por homologação. Essas espécies levam em consideração a maior ou menor atuação do contribuinte na apuração do tributo devido.

Após analisadas as diferenças e particularidades de cada modalidade de lançamento, apontaremos quais são os tributos sujeitos a cada uma das espécies.

A seguir veremos as situações que permitem a alteração do lançamento após ocorrer a notificação do contribuinte e, ainda, a função do tempo na questão do lançamento, que sempre deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador.

Por fim, estudaremos o instituto da prescrição em Direito Tributário e veremos que, por se tratar de uma causa de extinção do crédito tributário, obriga o fisco a ingressar com a ação de execução fiscal para compelir o contribuinte a realizar o pagamento do tributo inadimplido no prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador, sob pena de perder seu direito de ação pela ocorrência da prescrição.

Os temas que estudaremos são de grande interesse no Direito Tributário e todos estamos sujeitos a eles, já que diariamente realizamos diversos fatos geradores de tributos, quando recebemos nossos salários e temos de efetuar o pagamento de imposto sobre a renda, quando doamos algum bem e temos de adimplir o ITCMD (Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação), quando adquirimos algum imóvel e temos de recolher para o município o ITBI (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis) relativo à transferência do imóvel, enfim, trata-se de assunto que se relaciona diretamente com as condutas praticadas pelos cidadãos no dia a dia.

Levando isso em consideração, devemos lembrar do caso de Marcos, que foi citado de uma ação de execução fiscal para cobrança de tributos federais, devidos pelo estabelecimento comercial que adquiriu de Juvenal. Tal ação executiva fiscal cobra IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) do período de janeiro de 2012 a dezembro de 2014, época em que o proprietário do estabelecimento era Juvenal, além de multa de 150% do valor do tributo devido, eis que se suspeita de fraude no não pagamento do tributo.

Ao receber a carta de citação, Marcos ligou para Juvenal, que disse estar aposentado e não ser o responsável pelo pagamento da dívida.

Inconformado com a situação, Marcos dirige-se a seu escritório de advocacia. Ele solicita um estudo sobre o caso, na forma de parecer, bem como precisa apresentar defesa na ação de execução fiscal, pois pretende saber se todo o período cobrado na ação de execução fiscal é devido; e se existe algum tributo que esteja prescrito.

Lembre-se de que devemos verificar se existe algum fato impeditivo da cobrança judicial do tributo, levando em consideração o prazo que o fisco tem para efetuar o lançamento tributário e a qual modalidade de lançamento o tributo está sujeito.

Vamos estudar?

## Não pode faltar

Caro aluno, na seção anterior, foi visto que, com a ocorrência do fato gerador, há o nascimento da obrigação tributária. No entanto, apesar de instaurada referida obrigação, o fisco não pode compelir o contribuinte a realizar o pagamento do tributo, eis que o crédito tributário não se encontra constituído.

A constituição do crédito tributário ocorre com o chamado lançamento, que nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) 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.**



Importante, neste ponto, fazer um paralelo com as espécies de atos administrativos, principalmente os declaratórios e constitutivos. Os atos declaratórios são aqueles que têm por objetivo única e exclusivamente a declaração pela administração pública da existência ou inexistência de um direito, ao passo que os atos constitutivos são aqueles que têm como finalidade modificar, criar ou extinguir um direito do administrado.

Sem dúvidas, o lançamento tributário está contemplado na categoria dos atos constitutivos, já que a constituição do crédito tributário cria a obrigatoriedade de o contribuinte realizar o pagamento do tributo devido.

Assim, o lançamento tem o condão de individualizar a conduta do contribuinte, determinando qual tributo é devido, referente a

qual competência, quando deve ocorrer o pagamento e quem é obrigado a realizar tal pagamento. Em outras palavras, o lançamento é o meio pelo qual o fisco constitui o crédito tributário, imputando ao contribuinte a obrigatoriedade do pagamento do tributo.

Veja que o lançamento é uma norma individual e concreta que prescreve a obrigatoriedade do pagamento do tributo.

Fixada essa premissa, é importante asseverar que o ordenamento jurídico brasileiro contempla a existência de três espécies de lançamento tributário. Essas espécies levam em consideração o maior ou menor grau de atuação do contribuinte na constituição do crédito tributário.

Frisa-se que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa. Entretanto, a legislação estabelece que, em determinadas situações, o contribuinte deve realizar atos de lançamento, contribuindo para a constituição do crédito tributário, sob fiscalização e supervisão do fisco.

A primeira espécie de lançamento existente é o chamado lançamento de ofício. Nessa modalidade é o fisco que apura e efetua a cobrança do tributo do contribuinte, ou seja, não há qualquer interferência do contribuinte na apuração do tributo devido.

O maior exemplo de tributo sujeito ao lançamento de ofício é o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), em que o fisco municipal efetua o cálculo de valor devido pelo contribuinte, por meio do valor venal do imóvel, e envia o carnê para que o proprietário do imóvel realize o pagamento do imposto devido em determinado exercício.

Note que, nesse caso, o contribuinte não tem qualquer ingerência na forma de cálculo e nos valores lançados a título de IPTU. Ademais, o lançamento de ofício tem caráter substitutivo, isto é, sempre que o lançamento não for realizado pelo contribuinte da forma correta ou sempre que contiver informações imprecisas, o fisco deve efetuar o lançamento de ofício em caráter substitutivo, a fim de constituir o crédito tributário de maneira correta.

Devemos lembrar, como dito anteriormente, que o lançamento é ato privativo da administração pública, sendo transferida a realização de certos atos ao sujeito passivo, sob a fiscalização do fisco. No entanto, se o sujeito passivo da relação jurídica tributária não realiza os atos determinados na legislação ou realiza-os de forma defeituosa, o fisco deve exercer seu direito e realizar o lançamento substitutivo.

O artigo 149 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) elenca as situações em que o lançamento de ofício deve ocorrer de forma obrigatória ou de forma substitutiva:

a maioria das hipóteses preveem que o lançamento deve ser feito de ofício quando as informações prestadas pelo contribuinte não forem verídicas ou estiverem eivadas de vícios, como fraude, dolo, simulação, etc. Também deve ocorrer, quando o contribuinte não entregar as declarações devidas ao fisco. Enfim, são situações atípicas que permitem que o fisco refaça o lançamento.

Assim, qualquer autuação ou auto de infração e imposição de multa recebido por um contribuinte é, na verdade, um lançamento de ofício, que constitui o crédito tributário.

A segunda modalidade de lançamento existente, é a de lançamento por declaração. Nessa espécie, também, chamada de lançamento misto, com base nas declarações do contribuinte, o fisco apura e cobra o tributo devido. Veja que a diferença, nesse caso, é que o contribuinte envia ao fisco determinadas informações e com base nelas é que há o lançamento do tributo pela autoridade administrativa competente.

Atualmente, no Brasil, não há qualquer tributo sujeito ao lançamento por declaração. Antes, o ITR (Imposto Territorial Rural) se submetia a tais regras, pois o contribuinte era obrigado a informar ao fisco, por meio de uma declaração, todas as informações do imóvel, tais como tamanho da gleba, metragem das construções, total de área de preservação ambiental, porcentagem da área produtiva com agricultura ou pecuária, etc. Com base nessas informações, o fisco calculava o valor do imposto devido e enviava o carnê para o contribuinte realizar o pagamento. No entanto, hoje não é mais dessa forma que ocorre o lançamento do ITR.

Por fim, a última espécie de lançamento existente é a do lançamento por homologação. Atualmente essa é a forma mais comum de constituição do crédito tributário e a maioria dos tributos estão sujeitos a essa modalidade.

Pode-se citar como exemplo de tributos sujeitos ao lançamento por homologação o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), IR (Imposto sobre a Renda), ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação), PIS (Programa de Integração Social), COFINS

(Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), II (Imposto sobre Importação), IE (Imposto sobre Exportação), dentre outros.

Nessa espécie, a atuação do contribuinte é total. É ele que apura o valor do tributo devido, envia as informações para o fisco, preenche a guia e efetua o pagamento antecipado do tributo. O lançamento por homologação está previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). De acordo com referido artigo, o contribuinte deve, após apurado o montante devido, efetuar o pagamento do tributo apurado e enviar as informações ao fisco no prazo estabelecido pela legislação.

Após o pagamento antecipado por parte do contribuinte, este deve aguardar a homologação do fisco, em relação ao procedimento realizado. Como será visto a seguir, esse prazo de homologação será fundamental para a verificação da ocorrência de decadência ou prescrição.

O ato de homologação tem o condão de validar as informações, declarações e pagamento realizado pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária ou então verificar a existência de alguma inconsistência nas declarações ou no pagamento, fazendo com que o fisco possa efetuar o lançamento de ofício, a fim de corrigir o engano realizado pelo contribuinte.

A homologação pode ocorrer de duas maneiras: de forma expressa ou tácita. O FISCO homologa o lançamento realizado pelo contribuinte de forma expressa, quando se manifesta chancelando o procedimento realizado. A homologação de forma tácita, por outro lado, ocorre quando não há manifestação do fisco, mas sim o decurso do prazo de cinco anos sem que ele se manifeste sobre o procedimento realizado pelo contribuinte. Assim, passados os cinco anos sem qualquer pronunciamento do fisco, considera-se homologado pelo decurso do tempo. É o que se depreende do § 4º do artigo 150, transcrito anteriormente.

Veja, como já dito, que as espécies de lançamento diferenciam-se levando em consideração a atuação do contribuinte na apuração do tributo devido.

Nesse momento a obrigação tributária, como decorrência direta do fato gerador, desaparecerá juntamente com o crédito tributário, geralmente, pelo pagamento integral do tributo.

Importante frisar que, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), “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”.

Verifica-se que o lançamento está intimamente ligado ao tempo da incidência do Direito, pois ele deve refletir o momento em que há a ocorrência do fato gerador, ou seja, o exato instante em que o contribuinte realiza a hipótese de incidência de determinado tributo.

Sendo assim, feita a homologação do pagamento, se não ficar caracterizada a existência de fraude ou falta funcional da autoridade administrativa, considera-se cumprida a obrigação e extinto o crédito tributário, dando por finalizado o procedimento.

Por isso, o lançamento deve ser regido pela lei que estava em vigor na data em que o fato gerador ocorreu, pouco importando se, posteriormente, tal lei tenha sido modificada ou revogada.



### Exemplificando

Imagine que uma pessoa tenha falecido em 5 de outubro de 2013 e que, nessa data, a legislação de ITCMD determinava que os bens recebidos pelos herdeiros deveriam ser tributados com uma alíquota de 3%, em razão da transmissão *causa mortis*.

No entanto, o inventário do de *cujus* somente foi aberto em 2018, data em que a legislação do ITCMD havia sido alterada e determinava uma tributação com alíquota de 4%.

Nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), o lançamento deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador. O fato gerador, no exemplo citado, foi realizado em 5 de outubro de 2013, quando houve a transmissão do patrimônio do falecido para seus herdeiros em razão da morte.

Assim, apesar de o inventário ter sido feito em 2018, a alíquota de ITCMD que será aplicada na hipótese é de 3%, percentual que vigorava na data do falecimento, momento em que foi realizada a hipótese de incidência do tributo em questão.

Uma vez tendo sido o contribuinte notificado do lançamento, este, em regra, não poderá mais ser modificado. Apenas em três

hipóteses poderá existir a modificação do lançamento após notificação do contribuinte, as quais estão descritas no artigo 145 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). São elas:



- I - impugnação do sujeito passivo;**
- II - recurso de ofício;**
- III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.**

Os incisos I e II refletem situações em que há a discussão acerca do lançamento lavrado contra o contribuinte e o inciso III descreve as situações em que o lançamento de ofício deve ser lavrado pelo fisco de forma substitutiva ao lançamento por homologação realizado pelo contribuinte.

Importante salientar que, uma vez realizado o lançamento e constituído de forma definitiva o crédito tributário, o contribuinte deve efetuar o pagamento do tributo devido na data de seu vencimento.

Entretanto, se não houver o pagamento do tributo, o fisco tem o prazo de cinco anos para ingressar com a ação de execução fiscal, a fim de cobrar o tributo do contribuinte inadimplente. Trata-se de prazo prescricional, previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).



### **Pesquise mais**

A prescrição pode ocorrer tanto para o fisco, quanto para o contribuinte. Para o fisco, a prescrição impede que seja cobrada a dívida por meio da ação de execução fiscal.

Para o contribuinte, por outro lado, quando ele faz o pagamento de tributo indevido ou a maior, tem o direito de reaver referidos valores, já que o pagamento não deveria ter ocorrido.

Assim, tem o direito de ingressar com uma ação de repetição de indébito, com o objetivo de ser ressarcido daquilo que pagou a maior ou indevidamente.



No entanto, o prazo para que o contribuinte ingresse com a ação é de cinco anos, nos termos do artigo 168 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), sendo que, passado esse prazo, há a prescrição de seu direito.

Para se aprofundar nesse tema, leia o texto indicado a seguir:

MADOGGIO, L. G. M. Prescrição nos tributos sujeitos a lançamento por homologação. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF, 21 abr. 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/zHE2y1>>. Acesso em: 22 ago. 2018.

Assim, uma vez efetivado o lançamento e não pago o tributo, o fisco deve ingressar com a ação de execução fiscal em até cinco anos da constituição definitiva do crédito tributário, caso contrário terá prescrito o seu direito de cobrar o valor inadimplido em processo judicial competente.



### Assimile

O artigo 174, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), elenca as causas de interrupção da prescrição, que são as seguintes:

I – O despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal.

II – O protesto judicial.

III – Qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor.

IV – Qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Essas são as únicas situações que têm o condão de interromper a prescrição no âmbito tributário.

Importante frisar que, para o prazo de prescrição ser interrompido, não basta o fisco distribuir a ação de execução fiscal dentro dos cinco anos contados após o contribuinte ser notificado do lançamento. Na verdade, não é a distribuição da ação que interromperá o prazo prescricional, mas sim o despacho do juiz que ordenar a citação do contribuinte devedor.

Esse é um tema que merece destaque, pois pode ser uma matéria de defesa do contribuinte.

Outro ponto que merece análise é o fato de que, nos termos do inciso IV, anteriormente transcrito, se o contribuinte firma um parcelamento do débito tributário com o fisco, o prazo prescricional é interrompido e começa a contar novamente. O parcelamento, portanto, é um ato extrajudicial que importa no reconhecimento do débito pelo devedor.

Deve-se frisar, por fim, que é entendimento consolidado na jurisprudência que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a declaração do contribuinte, informando ao FISCO aquilo que ele deve, importa no reconhecimento da dívida e constitui de forma definitiva o crédito tributário, sem que o fisco tenha de realizar qualquer outro ato administrativo, como efetuar o lançamento de ofício substitutivo.

Nesse cenário, a contagem do prazo prescricional também se inicia na ocorrência do fato gerador, como nas demais hipóteses de lançamento.

Para exemplificar esse entendimento, transcreve-se a ementa a seguir:



**TRIBUTÁRIO. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE DESACOMPANHADA DO PAGAMENTO. PRAZO PRESCRICIONAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO.**

1. A entrega da declaração, seja DCTF, GIA, ou outra dessa natureza, constitui o crédito tributário, sem a necessidade de qualquer outro tipo de providência por parte do Fisco. Precedentes.
2. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação declarado e não pago, o Fisco dispõe de cinco anos para a cobrança do crédito, contados do dia seguinte ao vencimento da exação ou da entrega da declaração pelo contribuinte, o que for posterior. Só a partir desse momento, o crédito torna-se constituído e exigível pela Fazenda pública.
3. Na hipótese dos autos, deve ser reconhecida a prescrição, pois o crédito tributário venceu em 25.09.89 e a citação da recorrente somente ocorreu em 31.10.95.

**4. Recurso especial provido. (STJ, REsp 1127224/SP, Relator: MINISTRO CASTRO MEIRA, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe 17 ago. 2010)**

Verifica-se, portanto, que o tema do lançamento tributário está intimamente ligado ao da prescrição, pois com a constituição definitiva do crédito tributário, inaugura-se, para o fisco, o direito de cobrar a dívida por meio da competente ação de execução fiscal, tendo de ficar atento ao prazo prescricional existente, caso contrário o crédito tributário será extinto.



**Refleta**

Como já demonstrado, o parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966) reza que o despacho do juiz que ordena a citação em uma ação de execução fiscal tem o condão de interromper a prescrição.

Por outro lado, o artigo 240, § 1º, do Código de Processo Civil (CPC) (BRASIL, 2015), aduz que "a interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, retroagirá à data de propositura da ação".

Veja que existe uma diferença fundamental entre os textos dos dois diplomas, pois o CPC diz que o despacho retroagirá à data da propositura da ação, ao passo que o CTN não fala nada sobre isso.

Será que, na ação de execução fiscal, deve-se adotar a redação do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) ou do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015) e fazer com que o despacho que ordena a citação retroaja até a data da distribuição da demanda?

Tendo em vista todos os pontos levantados, percebe-se a importância do lançamento, que materializa a incidência tributária, constituindo o crédito tributário e permitindo que o fisco possa efetuar a cobrança do tributo devido do contribuinte, que realiza o fato gerador.

**Sem medo de errar**

Marcos lhe procurou em seu escritório de advocacia, solicitou que você realizasse um estudo e posteriormente a defesa cabível na ação de execução fiscal que ele acabou de ser citado.

No início deste ano, Marcos adquiriu um estabelecimento comercial de Juvenal e recebeu a citação de uma execução fiscal da União, que está cobrando IRPJ e CSLL devidos pelo estabelecimento adquirido do período de janeiro de 2012 a dezembro de 2014, bem como imputando uma multa de 150% do valor do tributo devido.

Tendo sido informado de que deverá efetuar o pagamento integral da dívida, em razão de suceder Juvenal, nos termos do artigo 133 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), bem como de que a multa é abusiva, o questionamento de Marcos agora é se realmente todo o período cobrado é devido ou se existe algum tributo prescrito.

Para que se possa fazer um estudo sobre o caso, é necessário analisar a forma de lançamento a que tais tributos estão submetidos, a data da ocorrência dos fatos geradores e a data em que o juiz da ação de execução fiscal ordenou a citação do devedor.

Tanto o IRPJ quanto a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, isto é, é o próprio contribuinte que apura o valor devido, declara para o fisco, confecciona a guia de recolhimento e efetua o pagamento do montante apurado, de forma antecipada.

Caso haja a declaração para o fisco do montante que deve ser pago, mas não exista o efetivo pagamento por parte do contribuinte, o fisco terá o prazo de cinco anos para ingressar com a competente ação de execução fiscal para cobrança da dívida, tendo em vista que a jurisprudência tem entendimento pacificado no sentido de que a declaração feita pelo contribuinte tem o condão de constituir o crédito tributário, não sendo necessário o fisco lavrar lançamento de ofício substitutivo.

Dessa forma, trata-se de prazo prescricional, cujo termo inicial é o lançamento tributário promovido pelo contribuinte.

Nos termos do parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), a prescrição é interrompida com o despacho do juiz que ordena a citação do devedor na ação de execução fiscal.

Assim, o termo inicial do prazo prescricional de cinco anos é a data da declaração enviado ao fisco pelo contribuinte e o termo final é o despacho do juiz que ordena a citação.

No caso de Marcos, o fisco ingressou com a ação de execução fiscal em fevereiro de 2018 e o juiz despachou ordenando a citação

no dia 1º de fevereiro de 2018. Nesses termos, podemos verificar que a contagem do prazo de prescrição deve ocorrer cinco anos para trás do dia 1º de fevereiro de 2018. Dessa forma, podemos perceber que todos os tributos cujos fatos geradores ocorreram antes de 1º de fevereiro de 2013 estão prescritos, pelo decurso do prazo de cinco anos.

Portanto, Marcos deverá apresentar defesa na ação de execução fiscal demonstrando a existência de prescrição dos tributos do período de janeiro de 2012 a janeiro de 2013, devendo a demanda ser extinta com relação a tais débitos.

## Avançando na prática

### A prescrição do crédito tributário

#### Descrição da situação-problema

A empresa XPTO Ltda. cumpre com suas obrigações acessórias e no mês de outubro de 2012 efetua declaração informando ao fisco de que deve, naquele mês, o importe de R\$ 100.000,00 a título de ICMS. No entanto, não efetua o pagamento do tributo.

Em maio de 2015, a empresa, necessitando de Certidão Negativa de Débitos Tributários, resolve parcelar o tributo em aberto, relativo à competência de outubro de 2012, em 60 meses. Contudo, efetua o pagamento tão somente das três primeiras parcelas, motivo pelo qual é excluída do parcelamento.

Em junho de 2018, recebe carta de citação de ação de execução fiscal cobrando a dívida relativa a outubro de 2012, bem como todos os encargos moratórios, como multa e juros.

Ao analisar o processo, verifica-se que o juiz ordenou a citação em 21 de março de 2018 e, por tal motivo, entende que o tributo está prescrito e não pode ser cobrado, devendo a ação de execução fiscal ser extinta.

Com essa situação, o sócio da empresa lhe procura em seu escritório de advocacia para que você apresente a defesa cabível e certifique a existência de prescrição.

Pergunta-se: nesse caso, realmente o tributo está prescrito?

## Resolução da situação-problema

Como foi visto, é o parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) que determina as causas de interrupção da prescrição em âmbito tributário. Dentre elas, o inciso I estipula que qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, o qual importe em reconhecimento do débito por parte do devedor, é capaz de interromper a prescrição.

No caso da empresa XPTO Ltda., quando houve a adesão ao programa de parcelamento, em maio de 2015, houve a interrupção da prescrição, já que o contribuinte confessou o débito tributário existente.

O prazo prescricional, dessa forma, somente voltou a correr após o rompimento do parcelamento, em razão do não pagamento das parcelas assumidas, o que ocorreu em agosto de 2015.

Assim, tendo em vista esse cenário, o novo termo inicial do prazo prescricional para o fisco ingressar com a ação de execução fiscal seria setembro de 2015. O termo final, por outro lado, seria agosto de 2020.

Como a ação de execução fiscal, bem como o despacho que ordenou a citação ocorrer no início de 2018, o tributo não está prescrito e a empresa deve efetuar o pagamento.

O tributo somente estaria prescrito se durante o prazo de outubro de 2012 até a data do despacho citatório não tivesse ocorrido o parcelamento da dívida.

## Faça valer a pena

**1.** São três as espécies de lançamento, que levam em consideração o maior ou menor grau de atuação do contribuinte na apuração do tributo devido: o lançamento de ofício, o lançamento por declaração e o lançamento por homologação.

No lançamento por homologação, o prazo para homologação começa a fluir a partir de qual momento?

- A partir da entrega das declarações ao fisco.
- A partir da ocorrência do fato gerador.
- A partir do pagamento antecipado do tributo.

- d) A partir do cumprimento das obrigações acessórias.
- e) A partir da constituição do crédito tributário.

**2.** O lançamento de ofício é aquele em que não há qualquer interferência do contribuinte na apuração do tributo devido. Ele também é utilizado em caráter substitutivo nos termos do artigo 149 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Dentre as hipóteses a seguir, quando o fisco deverá efetuar o lançamento de ofício com caráter substitutivo?

- a) Quando a declaração for prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária.
- b) Quando não se comprovar que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.
- c) Quando não se comprovar omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo 150.
- d) Quando a declaração não for prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária.
- e) Quando houver reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

**3.** A prescrição tributária é uma causa de extinção do crédito tributário e estabelece que o fisco tem o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador do tributo, para ingressar com a ação de execução fiscal, para cobrar o tributo inadimplido.

Com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, podemos dizer que, uma vez efetuada a declaração para o fisco e não pago o tributo pelo contribuinte, o fisco:

- a) Tem o prazo de cinco anos para ingressar com a ação de execução fiscal, contado a partir da declaração emitida pelo contribuinte.
- b) Deve efetuar o lançamento de ofício substitutivo, nos termos do artigo 149 do CTN.
- c) Deve exigir que o contribuinte refaça a declaração, a fim de que seja computada a multa de mora.
- d) Tem o prazo de cinco anos para ingressar com a ação de execução fiscal, contado a partir de notificação do contribuinte.
- e) Somente pode ingressar com a ação de execução fiscal após o protesto da dívida tributária.

# Referências

BECHO, R. L. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966 Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal** (1988). Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. **Código Civil**. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 31 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. **Código de Processo Civil**. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasil, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/6u2Ube>> . Acesso em: 21 ago. 2018.

CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. 16. edição. São Paulo: Saraiva, 2004.

FERRAGUT, M. R. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

HENRIQUE, M. A. I. **A sujeição passiva e a responsabilidade tributária dos sucessores no Código Tributário Nacional**. 2009. 263f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/wzCo98>>. Acesso em: 9 ago. 2018.

MACHADO, H. de B. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. edição. São Paulo: Atlas, 2008. v. 2.

STJ, REsp 1127224/SP, Relator: MINISTRO CASTRO MEIRA, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe 17 ago. 2010.

TRF. Processo: 9905226303, AC170429/PE, Relator: Desembargador Federal Frederico Pinto de Azevedo (convocado), Primeira Turma, Julgamento: 1º ago. 2002, Publicação: DJ 30 set. 2002 - Página 1023. Disponível em: <<https://goo.gl/AC2Wlf>>. Acesso em: 24 ago. 2018.



# Obrigação, crédito, extinção e planejamento tributário

### Convite ao estudo

Caro aluno, nesta unidade o foco do estudo continuará sendo o crédito tributário. No entanto, sob um enfoque diferente.

Na Unidade 3, verificamos como o crédito tributário se constitui por meio do lançamento tributário; agora, analisaremos como tal crédito tributário poderá ter sua exigibilidade suspensa, ou seja, apesar de constituído não poderá ser cobrado pelo fisco. Veremos ainda como é extinto o crédito tributário.

Para tanto, nas Seções 1 e 2 o foco do estudo será composto, respectivamente, dos arts. 151 e 156 do Código Tributário Nacional.

Assim, estudaremos as causas de suspensão da exigibilidade do crédito, como a moratória, o parcelamento e a defesa administrativa, entre outras.

Veremos também as causas extintivas do crédito tributário, como o pagamento, a compensação, a prescrição e decadência, etc.

Já na Seção 3, analisaremos o tema do planejamento tributário, abordando o que   elisão e evasão fiscal e a tendência do fisco em considerar os planejamentos tributários lícitos ou ilícitos.

São temas presentes no dia a dia do contribuinte e do operador do direito, sendo que seu entendimento é fundamental para a preservação de direitos e garantias e, principalmente, para coibir eventuais abusos cometidos pelo fisco.

Com o estudo desses temas, você poderá formular um parecer na seguinte situação:

As empresas A e B lhe procuram em seu escritório alegando que atuam no mesmo segmento de mercado e pretendem unir forças, para conseguirem aumentar o faturamento e atingir uma maior fatia do mercado em que atuam.

A empresa B, há dois anos, ingressou com um mandado de segurança com o intuito de ter reconhecido seu direito de não pagar determinado tributo em uma de suas operações. O advogado que está patrocinando a causa informou que a ação já foi julgada procedente em primeira instância e que está aguardando o julgamento do recurso do fisco no Tribunal competente. Ocorre que há um mês, a empresa B recebeu uma citação de uma execução fiscal cobrando todos os tributos que não foram pagos durante o trâmite do mandado de segurança e está tendo que se defender, pois não existe qualquer causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que impeça a cobrança do fisco.

Por outro lado, a empresa A pretende discutir a incidência do mesmo tributo, mas quer se resguardar para não ser cobrada pelo fisco enquanto seu processo tramita perante o Poder Judiciário.

Porém, é sabido que a Empresa A teve lucro acumulado no último exercício, tendo que efetuar o pagamento de imposto de renda da pessoa jurídica nos termos da lei. A Empresa B, por sua vez, teve prejuízo acumulado, sendo, portanto, uma empresa deficitária, que pode compensar seus prejuízos fiscais no momento do pagamento do IRPJ.

Tendo como base essa situação, os questionamentos das empresas para o parecer a ser desenvolvido são os seguintes:

1 – Como a Empresa A pode conseguir discutir se deve ou não pagar o tributo por meio do mandado de segurança mas impedindo o fisco de efetuar a cobrança dos tributos que vencerem durante o trâmite da ação?

2 – Se a ação da Empresa B for julgada procedente pelo Tribunal competente, os valores que estão sendo cobrados pelo fisco na ação de execução fiscal passam a ser indevidos ou persistem?

3 – É possível realizar um planejamento tributário entre as Empresas A e B, para que a A, de plano, possa se utilizar da coisa julgada que determinou o não pagamento do tributo para a Empresa B?

Essas situações são corriqueiras no dia a dia das empresas e você foi contratado para a elaboração de um parecer, bem como definir a estratégia a ser adotada para resguardar os direitos das Empresas.

Vamos estudar?

# Seção 4.1

## Suspensão e exigibilidade do crédito

### Diálogo aberto

Caro aluno,

O crédito tributário ainda é o tema central desta seção.

Vimos anteriormente que, para que o fisco possa efetivamente cobrar o tributo do contribuinte, deve efetuar o lançamento tributário, que tem por condão constituir o crédito tributário.

Uma vez constituído, portanto, o tributo pode ser exigido do contribuinte, pois sua constituição está perfeita.

No entanto, existem situações em que o contribuinte não concorda com o lançamento efetuado ou mesmo com a incidência do próprio tributo naquela situação específica. Também existe a possibilidade de o contribuinte ser devedor do fisco e pretender ficar adimplente pagando o valor devido em parcelas mensais, uma vez que não dispõe do valor integral para quitação à vista.

Neste cenário é que surgem as causas de suspensão do crédito tributário, previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional.

São cinco situações diferentes que suspendem a exigibilidade do crédito tributário e impedem que o fisco efetue a cobrança do valor do tributo do contribuinte. Essas causas são a moratória, o parcelamento, o depósito do montante integral, as reclamações e recursos administrativos e a concessão de medidas liminares.

Nesta seção estudaremos cada uma delas e veremos quando elas podem ser utilizadas e os efeitos que causam na incidência do tributo.

Também veremos que existem determinadas ações à disposição do contribuinte para que ele questione se deve ou não efetuar o pagamento de tributos em determinadas situações ou se ele tiver a pretensão de discutir um lançamento lavrado.

Por fim, veremos que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário reflete também na obtenção de certidão negativa de débitos, que é documento indispensável para a prática de diversas operações, tanto para pessoas físicas quanto jurídicas.

Assim, analisaremos o art. 206 do Código Tributário Nacional, que trata deste assunto.

Com essas premissas firmadas e o assunto entendido, você poderá emitir o parecer em favor da Empresa A, que pretende impetrar um mandado de segurança para discutir se deve ou não efetuar o pagamento de tributo em uma situação específica de sua atividade empresarial, mas não quer que o fisco a cobre pelos tributos que vencerem durante o trâmite do mandado de segurança, como aconteceu com sua parceira, a Empresa B.

Assim, a questão que deve ser respondida neste ponto é:

- Como a Empresa A pode conseguir discutir se deve ou não pagar o tributo por meio do mandado de segurança, mas impedindo o fisco de efetuar a cobrança dos tributos que vencerem durante o trâmite da ação?

Vamos ajudá-la?

## Não pode faltar

Com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, ou seja, o contribuinte sabe que deverá efetuar o pagamento do tributo devido. No entanto, o fisco pode efetivamente cobrar referido tributo somente quando o crédito estiver constituído por meio do lançamento.

Ocorre que a legislação elenca algumas situações em que o crédito tributário fica com sua exigibilidade suspensa; são hipóteses que impedem a cobrança do crédito pelo fisco, apesar de estar constituído.

Tais hipóteses são chamadas de causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e estão dispostas no art. 151 do Código Tributário Nacional, que reza:

### **Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:**

**I - moratória;**

**II - o depósito do seu montante integral;**

**III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;**

**IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.**

**V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;**

**VI - o parcelamento. (BRASIL, 1966)**





Ainda que haja a existência de uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, impedindo o fisco de efetuar a cobrança do tributo devido, é lícito ao ente público efetuar o lançamento do tributo devido, a fim de prevenir a decadência. A decadência, para o fisco, é a perda do direito de lançar o tributo, em razão do decurso do tempo. Assim, se o fisco não efetua o lançamento, seu crédito estará extinto.

Desta forma, apesar do tributo não ser exigível, o fisco pode efetuar o lançamento, mas continua não podendo cobrar o valor devido.

Analisando cada uma dessas causas, pode-se afirmar que moratória se assemelha ao parcelamento, e ambos podem ser considerados uma dilação do prazo para pagamento do tributo vencido. Por esse motivo, tudo que se falar de parcelamento deve ser aplicado para a moratória.

Para que se possa parcelar um tributo, é necessária a edição de uma lei autorizando e delimitando todas as características de tal parcelamento, como número de meses, incidência de juros, exigência ou não de garantias, etc. Por óbvio que essa lei deve ser editada pelo órgão competente para a cobrança do tributo. Assim, se tratar-se de um tributo federal, a lei do parcelamento deve ser editada pela União Federal; se estivermos diante de um tributo estadual, a lei deve ser estadual, e assim por diante.

A adesão pelo contribuinte ao parcelamento do tributo importa em confissão de dívida e, durante o pagamento das parcelas, o fisco não pode efetuar a cobrança do débito tributário, em razão da existência da causa de suspensão da exigibilidade tributária, somente podendo desenquadrar o contribuinte do parcelamento em caso de violação às regras editadas na lei.

Outra causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é o depósito do montante integral.

Se o contribuinte não concorda com a lavratura de um lançamento ou com a incidência de determinado tributo para uma situação específica, ele pode questionar a exação tributária no Poder Judiciário, com ações próprias para tanto. Contudo, o simples fato do contribuinte ingressar com uma ação judicial para discutir se deve

ou não pagar determinado tributo não impede o fisco de cobrar o valor devido quando houver o vencimento da obrigação tributária.

Assim, para que não seja cobrado enquanto discute se deve ou não pagar aquele tributo, o contribuinte pode efetuar o depósito do montante integral em juízo e, com isso, suspender a exigibilidade do crédito tributário.

O primeiro ponto ressaltado é de que o depósito deve ser do montante integral, ou seja, do valor que o fisco está cobrando e não o importe que o contribuinte entende devido.



### Exemplificando

Além de o depósito do montante integral dever ser no valor que o fisco está cobrando e não do montante que o contribuinte entende devido, referido depósito deve ser em dinheiro, não se aceitando qualquer outra forma, como carta fiança ou fiança bancária.

A seguir transcreve-se ementa que exemplifica este posicionamento:

**AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Irresignação contra decisão que condicionou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ao depósito integral e em dinheiro do valor discutido. Descabimento. Inexistência de elementos que justifiquem a reforma da decisão interlocutória impugnada que se coaduna com o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional em seu artigo 151, II e com enunciado da Súmula n. 112 do E. STJ. Decisão agravada mantida. Recurso desprovido.**



SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Agravo de Instrumento nº 2000290-54.2018.8.26.0000**. Relator: Nogueira Diefenthaler. Catanduva, 3 jul. 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2O1YQwE>>. Acesso em: 10 jul. 2018.

Além disso, o depósito é uma faculdade do contribuinte e ele não pode ser compelido a realizá-lo pelo juiz da causa. No entanto, uma vez feito, o valor depositado fica indisponível, somente podendo ser levantado pela parte vencedora do processo no final da demanda. Desta

forma, se houver a declaração de que realmente o contribuinte não deve efetuar o pagamento do tributo naquela situação, ele levanta o valor depositado e encerra-se a questão. Entretanto, se na ação judicial ficar decidido que o tributo é devido, o levantamento dos valores depositados caberá ao fisco, que dará quitação da dívida e considerará a ação paga.

Deve-se salientar que se o tributo for de prestações periódicas ou se vencer mês a mês, mensalmente o valor devido deve ser depositado em juízo na conta vinculada à ação judicial.

Uma vez realizado, o depósito do montante integral suspende a fluência de juros e multa, deixando o contribuinte adimplente com o valor devido, sendo que, como dito, basta a parte vencedora da demanda judicial fazer o levantamento do montante depositado para que haja a extinção do crédito tributário.

As reclamações e os recursos administrativos são outra causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no inciso III, do artigo 151, do Código Tributário Nacional.

Todas as vezes em que o contribuinte recebe uma notificação de lançamento ou um auto de infração e imposição de multa, tem a possibilidade de defender-se na esfera administrativa, por meio de uma impugnação.

A lei de cada ente público é que determina o prazo de que o contribuinte dispõe para apresentar a impugnação mas, em regra, referido prazo é de 30 (trinta) dias do recebimento da notificação do lançamento.

Apresentada a impugnação para a autoridade competente, instaura-se um processo administrativo, e a exigibilidade do tributo permanece suspensa até referido processo ser definitivamente julgado. Em outras palavras, enquanto perdurar o processo administrativo instaurado pela impugnação ofertada pelo contribuinte, o fisco não pode efetuar a cobrança do tributo em questão.

No processo administrativo, é permitido que o contribuinte apresente as provas que julgar necessárias para a demonstração do seu direito, e o processo será julgado em primeira instância por uma delegacia de julgamento composta por pessoas diretamente ligadas à administração pública; em segunda instância por um tribunal administrativo cujos membros representam a administração e os contribuintes. Assim, metade dos membros dos tribunais



administrativos é nomeada pelo ente público, ao passo que a outra metade é indicada e nomeada por instituições ligadas aos contribuintes, como por exemplo, Federação Brasileira de Bancos - FEBRABAN, Confederação Nacional da Indústria, etc.

Na esfera federal, a segunda instância administrativa é realizada pelo CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), um órgão ligado ao Ministério da Fazenda, cuja sede está em Brasília.

No âmbito estadual, cada estado é livre para criar sua estrutura administrativa, sendo que em São Paulo o tribunal administrativo de segunda instância é o TIT – Tribunal de Impostos e Taxas.

Os municípios também dispõem de estrutura própria, de acordo com a lei municipal competente.

Importante frisar que se a decisão do processo administrativo for favorável ao contribuinte, anulando ou reduzindo o lançamento, faz-se coisa julgada e a questão não pode mais ser discutida, devendo o fisco se submeter àquilo que foi decidido pelo tribunal administrativo.

Agora, se a decisão administrativa for contrária ao contribuinte, ou seja, se ele perder o processo administrativo, não haverá coisa julgada e ele poderá rediscutir integralmente a questão por uma ação judicial a ser proposta no Poder Judiciário.

Veja que essa é uma grande vantagem para o contribuinte, que terá uma segunda oportunidade para discutir seu ponto de vista; desta vez, por uma demanda judicial.

Percebe-se, desta forma, que só há vantagens para o contribuinte utilizar-se do processo administrativo. Senão vejamos: não há pagamento de custas, ou seja, não se paga nada para ingressar com a impugnação administrativa, os julgadores são especialistas na matéria que estão julgando e, em caso de improcedência da ação, não há a formação de coisa julgada e o assunto pode ser rediscutido na esfera judicial.

A última causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no art. 151 do Código Tributário Nacional é a concessão de liminares.

Liminar é gênero que comporta várias espécies. No ireito tributário, nos interessa as liminares concedidas em mandado de segurança, as tutelas antecipadas concedidas em ações declaratórias e ações anulatórias.

Como regra geral, para que uma liminar seja concedida pelo juiz da causa, devem estar presentes dois requisitos indispensáveis: o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*.

O primeiro é a plausibilidade – ou *fumus boni iuris* – ou seja, a parte deve conseguir demonstrar para o juiz sua razão no pleito, para que ele, em cognição sumária, conceda uma liminar suspendendo o ato que está sendo questionado.

Outro requisito é de ordem temporal, que é a demonstração da urgência da medida, sem a qual o direito que está sendo buscado pela parte pode se esvaír em decorrência do tempo necessário até a prolação da sentença final da demanda.

No entanto, cada ação tem sua terminologia própria; por exemplo: no mandado de segurança, fala-se em fundamento relevante e ineficácia da medida, nos termos do art. 7º, inciso III, da Lei nº 12.016/09; no caso da tutela antecipada, os termos utilizados são verossimilhança, prova inequívoca e perigo de dano, de acordo com o art. 300 e seguintes, do Código de Processo Civil.

No direito tributário, as ações que interessam são: a ação declaratória, a ação anulatória e o mandado de segurança.

Basicamente, são essas as ações que o contribuinte tem à disposição para questionar a incidência de um tributo ou o lançamento tributário lavrado.

A ação declaratória, que tramita pelo procedimento comum – admitindo, portanto, a mais ampla dilação probatória – deve ser utilizada, em regra, para a declaração da existência ou inexistência da relação jurídica tributária. Neste caso, o contribuinte busca se livrar da incidência da exação tributária e para tanto ingressa ação a ação declaratória, a fim de que o Poder Judiciário declare se ele deve ou não efetuar o pagamento do tributo.

Note que para o manejo da ação declaratória não é necessário que o fisco tenha efetuado o lançamento do tributo, justamente pelo fato de que o objeto da demanda é a existência ou inexistência da relação jurídica, da qual decorre o lançamento em momento posterior.

Pode-se citar como exemplo o contribuinte que pretende questionar a inclusão do ICMS na base de cálculo do Pis e da Cofins. Nesta demanda, o contribuinte ingressa com uma ação declaratória alegando que o ICMS não deve compor a base de cálculo de referidas

contribuições sociais. Ao final do processo, se a sentença for de procedência do pedido, o contribuinte poderá recolher o Pis e a Cofins sem a inclusão do ICMS em suas bases de cálculo; caso, entretanto, a sentença seja de improcedência, o contribuinte deverá continuar recolhendo as contribuições com o ICMS em suas bases de cálculo.

A ação anulatória, por outro lado, tem por finalidade a anulação do lançamento lavrado contra o contribuinte. Trata-se de demanda que também tramita pelo procedimento comum, mas cujo pleito de mérito é a anulação do ato de lançamento.

Para exemplificar, imagine uma empresa que tenha recebido um auto de infração e imposição de multa, imputando o recolhimento de IRPJ e CSLL, sob a alegação de que a pessoa jurídica ocultou determinados recebimentos e, portanto, omitiu receitas passíveis de tributação. Nesta situação, o contribuinte pode ingressar com uma ação anulatória, para anular o auto de infração recebido, demonstrando que não houve qualquer omissão e que a tributação declarada está correta.

A diferença, portanto, entre a ação declaratória e a ação anulatória é que primeira discute a relação jurídica tributária em si, e a segunda discute uma situação concreta, pois já houve a lavratura do lançamento contra o contribuinte.

Por fim, o mandado de segurança é um remédio constitucional, que foi disciplinado na Lei nº 12.016/09. Esta ação somente pode ser utilizada em casos de ofensa ao direito líquido e certo do contribuinte, dispondo de um rito especial, que não comporta dilação probatória. Assim, para impetrar o mandado de segurança, o contribuinte deve conseguir provar o seu direito apenas com documentos que devem instruir a petição inicial.

O mandado de segurança, por outro lado, pode fazer as vezes de uma ação declaratória, para que seja reconhecida a existência ou inexistência de relação jurídica tributária; ou de uma ação anulatória, a fim de que um lançamento possa ser anulado, desde que impetrado em até 120 (cento e vinte dias) do ato coator que violou o direito líquido e certo do contribuinte.

Diferentemente das ações submetidas ao procedimento comum, o mandado de segurança, submetido a procedimento especial, não é impetrado contra a pessoa jurídica de direito público que está exigindo o pagamento do tributo. Na verdade, sua impetração deve

ocorrer contra a autoridade coatora, que é a pessoa física ligada ao ente político que está violando o direito do contribuinte, com poderes para reverter o ato objeto de impugnação.

Outro ponto que merece destaque é o fato de que no mandado de segurança não há condenação em sucumbência. Assim, a parte perdedora da ação não terá que efetuar o pagamento de honorários de sucumbência para o advogado da parte vencedora.

Contudo, como já dito anteriormente, o simples fato do contribuinte ingressar com essas ações não impede o fisco de efetuar a cobrança do tributo devido, podendo inclusive ingressar com a competente ação de execução fiscal, em caso de inadimplemento do tributo.

Para que o fisco não cobre o valor devido, o contribuinte deve conseguir obter uma medida liminar nas ações declaratória, anulatória ou no mandado de segurança. Frisa-se que, uma vez demonstrados os requisitos para a concessão da liminar, o magistrado deve deferi-la, não estando, portanto, em sua discricionariedade.

Com a liminar, o contribuinte, em decorrência de uma ordem judicial, fica autorizado a não efetuar o pagamento do tributo na data de vencimento, não podendo ser punido por isso e não ficando em mora.

Assim, se o contribuinte quiser discutir seu débito tributário na justiça e não ser cobrado pelo fisco durante o trâmite do processo, ou realiza o depósito do montante integral ou obtém a concessão de liminar na ação que está em andamento.

A principal diferença entre ambos é a seguinte: se o contribuinte tiver realizado o depósito do montante integral e ao final da ação for perdedor, ou seja, tiver seu pedido julgado improcedente, o fisco efetuará o levantamento dos valores depositados em juízo e o crédito tributário estará extinto. No entanto, se o contribuinte tiver obtido uma liminar e durante o trâmite do processo não tiver feito o pagamento do tributo em razão da autorização judicial, com a improcedência da ação, terá que efetuar o pagamento de todo o tributo devido que incidiu durante o andamento da demanda de uma única vez e no prazo de trinta dias do trânsito em julgado da sentença. Caso não o faça, sobre o valor do tributo devido incidirão juros e multa moratória.



O magistrado não pode vincular a concessão de liminar ao prévio depósito do montante integral do tributo que se deseja discutir.

Isto porque, o depósito do montante integral do tributo e a concessão de liminares são causas distintas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, isto é, independentes entre si.

Desta feita, uma vez presentes os requisitos para a concessão da liminar, o juiz tem o dever de deferir tal medida, não podendo vincular sua concessão ao depósito do montante integral do tributo.

Como dito, o depósito é faculdade do contribuinte e por si só tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, não podendo ser combinada com qualquer outra causa prevista no art. 151 do Código Tributário Nacional.

Percebe-se que as consequências de um ou outro caminho adotado são diferentes e podem onerar ou não o contribuinte em caso de improcedência da ação.

Estas são as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que a lei coloca à disposição do contribuinte no art. 151 do Código Tributário Nacional.

Além de todas as situações apresentadas, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário influencia, ainda, em outro ponto de extrema relevância para os contribuintes.

Para a prática de diversos atos da vida civil e empresarial, tais como compra e venda de imóveis, participação em licitações, arquivamento de alterações de contrato social perante a Junta Comercial, etc., os contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, necessitam apresentar certidão negativa de débitos tributários. Por óbvio que tal documento somente é expedido quando não se vislumbrem tributos inadimplidos por parte do contribuinte.

No entanto, se o débito tributário estiver com sua exigibilidade suspensa em razão da existência de uma das causas previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional, o fisco emitirá a chamada certidão positiva com efeitos de negativa, nos termos do art. 206 do mesmo diploma legal.

Neste cenário, apesar de existirem débitos tributários, em razão da existência de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário o tributo não é exigível e não pode ser cobrado pelo fisco. Então, é expedida a certidão positiva, pois atesta a existência de débito, mas com efeito de negativa, pois os tributos estão com a exigibilidade suspensa.

De porte de tal certidão, o contribuinte pode praticar qualquer ato que exija a apresentação de referido documento.



## Refleta

Como mencionado anteriormente, para diversos atos é exigida a certidão negativa de débitos do contribuinte.

Um dos atos que necessitam da apresentação de referido documento é a transferência da propriedade de imóveis perante o Cartório de Registro de Imóveis competente.

Será que a obrigação de apresentação de CND para transferência de propriedades de imóveis não fere o direito do contribuinte de livre exercício de atividade econômica e profissional?

Será que a exigência de CND nesta hipótese não configura uma forma de forçar o contribuinte a efetuar o pagamento do tributo devido, sem que haja o ingresso da competente ação de execução fiscal, constituindo verdadeira forma de cobrança indireta do tributo?

## Sem medo de errar

A Empresa A pretende impetrar um mandado de segurança para discutir a existência ou inexistência de relação jurídica tributária em determinada situação. Em outras palavras, ela quer obter uma decisão judicial que declare que não incide tributo em determinada situação desenvolvida em decorrência de sua atividade. Contudo, ela pretende que o fisco fique impossibilitado de efetuar a cobrança dos tributos que estão sendo discutidos na ação e ao que vencerem durante o trâmite do mandado de segurança, impedindo, assim, o ingresso da ação de execução fiscal.

O receio da Empresa A se deve ao fato de a Empresa B estar sendo cobrada pela ação executiva fiscal; porém esta questão está praticamente definida a seu favor no mandado de segurança que havia impetrado.

Pois bem.

O simples fato da Empresa A ingressar com uma ação judicial – seja ação declaratória, anulatória ou o próprio mandado de segurança – realmente não impede que o fisco efetue a cobrança dos tributos que vencerem durante o trâmite da ação. Isto porque, uma vez efetuado o lançamento tributário, tais tributos são exigíveis.

Para que a Empresa A não seja cobrada, deve obter uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no art. 151 do Código Tributário Nacional.

No presente caso, somente duas causas podem ser utilizadas pela empresa. Ou ela realiza o depósito do montante integral em juízo ou então ela está sob o resguardo uma medida liminar.

O depósito do montante integral é faculdade do contribuinte; assim, a Empresa A pode mensalmente depositar o valor que está sendo cobrado pelo fisco em uma conta judicial vinculada ao mandado de segurança, e tal montante somente poderá ser levantado pela parte vencedora da ação após o trânsito em julgado da demanda.

Por outro lado, se a Empresa A não quiser fazer o depósito e se privar do valor do tributo mensalmente, poderá demonstrar para o juiz o fundado receio de dano irreparável e obter a concessão da medida liminar, nos termos do art. 7º, inciso III, da Lei do Mandado de Segurança. Veja que se o contribuinte demonstrar o preenchimento dos requisitos, o magistrado deve deferir a liminar, não tendo discricionariedade sobre tal ato.

A diferença entre as duas causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pode ser percebida de forma mais contundente no final da demanda.

Isto porque podem ocorrer as seguintes situações: caso a ordem seja concedida e o mandado de segurança for procedente, reconhecendo-se que realmente a Empresa A não precisa efetuar o recolhimento do tributo que estava sendo questionado, ou o valor depositado será levantado pela Empresa A e a sentença transitada em julgado a libera dos pagamentos, ou a liminar será confirmada na sentença e haverá a liberação de pagamento.

No entanto, se a ordem for denegada, ou seja, se o mandado de segurança for julgado improcedente e ficar reconhecido o direito

do fisco em receber o valor do tributo em questão, se a Empresa A tiver realizado o depósito do montante integral, basta o fisco efetuar o levantamento dos valores depositados, que serão convertidos em renda e, conseqüentemente, o crédito tributário restará extinto.

Contudo, se a Empresa A não estivesse fazendo os pagamentos devidos em razão da liminar, com a sentença de improcedência a liminar seria cassada e o valor dos tributos que venceram durante o trâmite da ação passam a ser integralmente devidos. Por estar lastreada numa liminar, a Empresa A não pode ser considerada em mora, motivo pelo qual dispõe do prazo de 30 (trinta) dias após o trânsito em julgado da sentença para efetuar o pagamento da totalidade dos tributos sem a incidência de juros ou multa. Entretanto, passado esse prazo de 30 (trinta) dias, haverá a incidência das penalidades moratórias quando do momento do pagamento.

Portanto, ambos os casos suspendem a exigibilidade dos créditos tributários, mas é importante verificar seus efeitos futuros para que o contribuinte não seja surpreendido com conseqüências das quais não tinha conhecimento.

## Avançando na prática

### A possibilidade de discussão de débito tributário confessado em parcelamento

#### Descrição da situação-problema

O Estado de São Paulo, nos parcelamentos de ICMS, faz incidir, além da multa e dos juros, os chamados acréscimos financeiros que, nos termos da lei, significam a taxa de desconto de duplicatas emitida pelo Banco Central do Brasil.

Desta forma, o valor parcelado é acrescido de juros, multa e acréscimo financeiro, o que deixa a parcela bastante alta.

Ocorre que a Empresa XYZ Ltda., necessitando de certidão negativa para a participação em uma licitação, efetua o parcelamento do débito de ICMS que tem junto ao Estado de São Paulo, o que comporta em confissão da dívida tributária.

No entanto, ao verificar o valor das parcelas, não se conforma com a incidência dos acréscimos financeiros.



Neste cenário, a empresa dirige-se ao seu escritório de advocacia, a fim de que seja emitido um parecer e, se possível, sejam tomadas as medidas judiciais cabíveis.

Os questionamentos da empresa são os seguintes: é possível discutir o parcelamento numa ação judicial, mesmo tendo confessado o débito tributário para a adesão em referido parcelamento?

Se for possível a discussão, qual o meio jurídico para tanto?

### **Resolução da situação-problema**

A presente situação é bastante comum entre as empresas devedoras de ICMS perante o Estado de São Paulo.

Realmente, a incidência de acréscimos financeiros aos tributos inadimplidos pelo fisco estadual é usual, apesar de tal prática já ter sido julgada inconstitucional pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

O acórdão do TJSP entendeu que a correção monetária dos tributos estaduais não pode superar aquela aplicada aos tributos federais. Assim, o teto para a correção monetária do ICMS é a taxa SELIC.

Assim, apesar do débito tributário estar confessado, é possível ingressar com uma ação judicial para questionar o parcelamento firmado, com o intuito de retirar do valor os acréscimos financeiros aplicados de forma indevida.

Note que, no caso, não se está discutindo o débito tributário confessado, mas sim um dos critérios do parcelamento, que é a taxa de juros aplicada.

Assim, não há qualquer óbice para o ingresso da demanda, a despeito da confissão efetuada pelo contribuinte.

A título de exemplo pode ser citada a ementa cuja transcrição é a seguinte:

**APELAÇÃO - ICMS – Adesão ao Programa Especial de Parcelamento – Juros e multa – Exclusão de juros aplicados nos termos da Lei Estadual nº 13.918/09 nos termos do decidido pelo Colendo Órgão especial deste Egrégio Tribunal de Justiça no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0170909-61.2012.8.26.0000 que determina que a taxa de juros a ser aplicada ao montante do**



imposto ou da multa não deve exceder aquela incidente na cobrança dos tributos federais (Taxa Selic) – Possibilidade de revisão judicial e recálculo dos débitos objeto de PPI conforme decidido no REsp nº 1.133.027/SP – Cabimento. Sentença reformada para determinar o recálculo das parcelas objeto do PEP limitando a cobrança dos débitos. Recurso provido.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação 1021239-88.2017.8.26.0053**. Relator: Danilo Panizza. São Paulo, 5 jul. 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2NCqRmP>>. Acesso em: 10 jul. 18.

## Faça valer a pena

**1.** As causas de suspensão do crédito tributário estão previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional, que apresenta um rol taxativo. Tais causas não podem ser confundidas com as causas de extinção ou exclusão do crédito tributário.

Dentre as seguintes opções, a única que corresponde a uma causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário é:

- a) Decadência.
- b) Isenção.
- c) Impugnação administrativa.
- d) Conversão do depósito em renda.
- e) Anistia.

**2.** A concessão de liminar é uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no art. 151 do Código Tributário Nacional. Durante o curso do processo, a liminar garante ao contribuinte o direito de não efetuar o pagamento do tributo devido, sem que o fisco efetue a cobrança de tal exação.

O contribuinte, que dispunha de uma liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, ao ter a ação julgada improcedente, sendo, portanto, condenado ao pagamento do tributo, deverá, com relação ao tributo vencido durante o curso do processo:

- a) efetuar o pagamento do tributo com multa e juros após o trânsito em julgado da decisão, pois está em mora.
- b) não precisará efetuar o pagamento do tributo vencido no curso do processo, pois dispunha de uma decisão judicial possibilitando o não pagamento.
- c) efetuar o depósito do montante integral para conseguir suspender a exigibilidade do crédito tributário.
- d) efetuar, em 30 (trinta) dias após o trânsito em julgado da sentença, o pagamento do tributo sem a incidência de multa e juros.
- e) efetuar, em 60 dias (sessenta) após o trânsito em julgado da sentença, o pagamento do tributo sem a incidência de multa e juros.

**3.** Qual a consequência para o contribuinte caso ele ingresse com uma ação judicial para questionar os mesmos fatos que estão sendo discutidos em uma impugnação administrativa anteriormente apresentada por ele?

Contribuinte ingressa em 2015 com impugnação administrativa se insurgindo contra auto de infração e imposição de multa lavrado. Ocorre que em 2018, o contribuinte distribui perante o Poder Judiciário ação anulatória, a fim de anular referido auto de infração, uma vez que o processo administrativo está demorando para ser finalizado. Nesta situação:

- a) A ação anulatória deve ser extinta sem resolução do mérito, pois que existe processo administrativo pendente.
- b) A ação anulatória e o processo administrativo poderão correr em paralelo, sem prejuízo para qualquer um deles.
- c) A ação anulatória deverá ser sobrestada até resolução do processo administrativo.
- d) O processo administrativo deve ser sobrestado até resolução da ação anulatória.
- e) O processo administrativo deve ser extinto, pois com o ingresso da ação anulatória o contribuinte renunciou ao direito de se insurgir na esfera administrativa.

## Seção 4.2

### Extinção do crédito tributário

#### Diálogo aberto

Caro aluno, você está pronto para estudar como que o crédito tributário se extingue?

Até agora, vimos que a realização do fato gerador faz surgir a obrigação tributária e que o crédito tributário é constituído por meio do lançamento.

Uma vez lançado, o tributo pode ser cobrado do contribuinte, desde que não exista nenhuma causa de suspensão do crédito tributário que impeça tal cobrança.

Nesta seção, analisaremos as formas pelas quais o crédito tributário se extingue. Todas estão elencadas no art. 156 do Código Tributário Nacional, e ocorrendo uma delas perde-se o objeto da relação jurídica tributária, motivo pelo qual há a extinção do crédito tributário.

Estudaremos cada uma dessas causas, quando elas ocorrem e a consequência de sua ocorrência.

Veremos que nem sempre o crédito tributário se extingue com o pagamento do tributo. Há hipóteses em que referido crédito se extingue porque o fisco não tomou providências para constituí-lo ou executá-lo no prazo estabelecido pela legislação, como ocorre na decadência e prescrição; outras em que o crédito é extinto em razão de decisão administrativa ou sentença judicial transitada em julgado que reconhece que o contribuinte não deve efetuar o pagamento do tributo que está sendo cobrado pelo fisco; enfim, são diversas as causas, e veremos cada uma delas.

Além disso, também estudaremos o instituto da exclusão do crédito tributário, que impede que o lançamento seja efetuado, e veremos suas duas espécies: a isenção e a anistia.

Os assuntos desta seção são muito importantes e ajudarão a entender o processo de incidência tributária e seu término.

Além disso, você poderá compreender quando um ente político pode conceder isenção e permitir que alguém deixe de recolher o tributo que antes era devido.

Enfim, trata-se de tema imprescindível para o conhecimento do direito tributário.

Com todos esses conceitos estudados, você poderá emitir um parecer para a Empresa B, que o procurou em seu escritório de advocacia com a seguinte situação:

Ela havia ingressado com uma ação declaratória, com o intuito de obter do Poder Judiciário a declaração de que não deveria mais recolher determinado tributo em uma situação específica de sua operação. Em outras palavras, ela pretendia a declaração da inexistência da relação jurídica tributária para a situação específica de sua operação.

No entanto, apesar de ter ingressado com a ação declaratória, a Empresa B não realizou o depósito do montante integral do tributo que estava sendo exigido pelo fisco e não conseguiu obter liminar. Assim, como não existia qualquer causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, o fisco ingressou com a competente ação de execução fiscal para cobrar judicialmente o tributo que estava vencido durante o trâmite da ação declaratória.

Importante frisar que, segundo informação da Empresa B, sua ação declaratória havia sido julgada procedente em 1ª instância e estava em grau de recurso, aguardando o julgamento da apelação ofertada pelo fisco.

Neste cenário, a pergunta que deve ser respondida no parecer é a seguinte: caso a ação declaratória da Empresa B for julgada procedente pelo Tribunal competente, os valores que estão sendo cobrados pelo fisco na ação de execução fiscal passam a ser indevidos ou persistem? Por quê?

Vamos estudar?

## Não pode faltar

Já foi falado que o direito tributário, assim como os demais ramos do direito, se subsume a uma relação jurídica em que há um sujeito ativo, um sujeito passivo e um objeto.

Na seara tributária, o sujeito ativo é o fisco, que tem o direito subjetivo de exigir do contribuinte o pagamento do tributo devido; o sujeito passivo, por sua vez, é o contribuinte, que tem o dever jurídico de efetuar o pagamento do tributo aos cofres públicos; e o objeto é o tributo devido.

Esta relação jurídica surge com a ocorrência do fato gerador e é constituída pelo lançamento tributário, como visto nas seções anteriores.

Ocorre que o Código Tributário elenca, em seu art. 156, uma série de situações que têm o condão de extinguir o crédito tributário. Em outras palavras, são hipóteses que uma vez ocorridas, fazem desaparecer a obrigação tributária, liberando o contribuinte do vínculo obrigacional existente com o fisco.

Estas situações podem atingir os mais variados aspectos da relação jurídica tributária, ou seja, há hipóteses que fazem desaparecer o crédito tributário; há outras, contudo, que atingem o sujeito passivo da obrigação; enfim, cada causa atua de uma maneira específica, mas todas levam à mesma consequência: a extinção do crédito tributário.

As causas de extinção do crédito tributário estão disciplinadas no art. 156 do Código Tributário Nacional e contemplam o pagamento, a compensação, a transação, a remissão, a prescrição e a decadência, a conversão de depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º, a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164, a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória, a decisão judicial passada em julgado e a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Analisando especificamente cada uma delas, tem-se que:

O pagamento é a forma natural de extinção do crédito tributário, eis que se espera que o contribuinte pague ao fisco o valor do tributo devido. Existindo o pagamento, o sujeito passivo cumpriu seu dever e o liame obrigacional que o vinculava ao fisco fica efetivamente extinto.

O mesmo ocorre com a compensação, que é a segunda causa de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, do Código Tributário Nacional.

Na compensação, o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídica tributária são credores e devedores ao mesmo tempo. Explica-se:

O contribuinte deve tributo ao fisco, mas, ao mesmo tempo, dispõe de um crédito em seu favor que ainda não foi quitado pelo ente tributante. Neste caso, pode existir o encontro de contas e o

débito ser quitado com o crédito existente a favor do contribuinte, havendo, portanto, a compensação entre os valores.

Para que seja possível a existência da compensação no direito tributário, é imprescindível que haja uma lei autorizando tal medida. Assim, a compensação somente pode ser efetivada se houver uma lei que autorize o encontro de contas. Sem a lei não é possível realizar compensação.

Os créditos dos quais o contribuinte dispõe a seu favor junto ao fisco podem ser compensados com débitos vencidos ou vincendos, isto é, que ainda vencerão.

Por óbvio que o contribuinte somente pode compensar tributos de um mesmo ente tributante. Desta forma, tributos federais somente poderão ser compensados com créditos existentes em face da União, tributos estaduais somente poderão ser compensados com créditos existentes perante o Estado e assim por diante.

A transação também é uma causa de extinção do crédito tributário. Sempre que a lei permitir, pode existir uma transação entre o fisco e o contribuinte, a fim de extinguir o crédito tributário devido.

Transação nada mais é do que um acordo celebrado entre as partes, no qual, mediante concessões mútuas, há a liberação do devedor em relação à obrigação tributária.

Da mesma forma, a lei pode permitir a remissão do crédito tributário, cujo efeito será sua extinção.

A remissão é o perdão do crédito tributário conferido pelo fisco ao contribuinte. Importante frisar que se trata do perdão do tributo em si, pois o perdão da multa é outro instituto que será estudando mais adiante.

Como dito, para que possa existir remissão, é necessária a existência de lei autorizando tal hipótese, sem a qual não há que se falar em perdão.



#### Assimile

O dinheiro transferido aos cofres públicos não é do Estado, mas do cidadão que pagou o tributo.

Por esse motivo é que somente a lei pode permitir que haja compensação, acordo ou mesmo perdão das dívidas de contribuintes inadimplentes pelo fisco.

Isto porque, a partir do momento em que a lei é aprovada pelo Poder Legislativo e este é composto de pessoas que representam o povo, entende-se que a edição de uma legislação autorizando a compensação, transação ou remissão de tributos foi votada de acordo com a vontade dos cidadãos por intermédio das pessoas que os representam na casa legislativa competente.

Por esse motivo, no direito tributário tudo deve ser feito por meio de lei.

As próximas causas de extinção do crédito tributário são a prescrição e a decadência.

Importante frisar que ambos os institutos devem ser analisados sob dois prismas: a ótica do contribuinte e a ótica do fisco.

Já vimos em seções anteriores que a prescrição, para o contribuinte, é a perda do direito que ele tem de ingressar com a competente ação de repetição de indébito, perante, portanto, o Poder Judiciário, no prazo estipulado por lei, a fim de recuperar tributo pago a maior ou de forma indevida.

Nos termos do art. 168 do Código Tributário Nacional, o prazo que tem o contribuinte para pleitear a restituição judicial é de cinco anos, contados, nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional, de:



**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;**

**II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;**

**III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. (BRASIL, 1966)**

Por outro lado, a prescrição vista sob a ótica do fisco significa a perda do prazo que o ente tributante tem para ingressar contra o contribuinte com a competente ação de execução fiscal, a fim de cobrar o tributo devido e não pago.



O art. 174 do Código Tributário Nacional é claro ao dizer que o fisco tem o prazo de cinco anos para ingressar com a competente ação, a fim de cobrar o contribuinte do tributo devido, contados da data em que houver sua constituição definitiva.

Assim, após a constituição definitiva do crédito tributário, que ocorre com o lançamento, se o contribuinte não realizar o pagamento do tributo de forma espontânea, o fisco terá o prazo de cinco anos para promover a ação de execução fiscal e judicialmente exigir a quitação do valor inadimplido.

Decadência, por outro lado, é outra causa de extinção do crédito tributário e sob o ponto de vista do contribuinte, é a perda deste pleitear, na esfera administrativa, a restituição do valor pago a maior ou de forma indevida.

Sempre que o contribuinte recebe um lançamento ou é autuado por meio de um auto de infração e imposição de multa, abra-se o prazo, em regra, de trinta dias para que ele possa se insurgir contra os valores lançados por impugnação administrativa. No entanto, se ele não o fizer no prazo estabelecido, terá decaído de seu direito.

Veja que a diferença entre a prescrição e a decadência para o contribuinte é que a prescrição ocorre na esfera judicial, ao passo que a decadência opera na esfera administrativa.

Sob a ótica do fisco, no entanto, decadência é a perda do direito de lançar, ou seja, de constituir o crédito tributário.

O art. 173 do Código Tributário Nacional é claro ao dizer que o fisco tem o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário, contados ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado pelo contribuinte ou então da data em que se tornar definitiva a decisão que tiver anulado, por vício formal, lançamento anteriormente efetuado.

Desta feita, não efetuando o lançamento no prazo previsto, há a extinção do crédito tributário em razão da decadência, ficando o fisco impossibilitado de cobrar o valor devido.

A próxima causa de extinção do crédito tributário é a conversão do depósito em renda. Verificamos na seção anterior que o contribuinte tem a faculdade de realizar o depósito do montante integral, com o intuito de obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nas hipóteses em que pretende discutir, por ação judicial, a incidência ou

não de determinado tributo em certa situação ou quando pleiteia a anulação de um lançamento lavrado contra si.

Ao final de referida ação judicial, se a sentença for de improcedência, ou seja, se o fisco for vitorioso na demanda, todos os valores depositados judicialmente deverão ser levantados pelo ente público, convertendo-se o depósito em renda. Em outras palavras, os valores dos depósitos realizados pelo contribuinte durante o trâmite da ação judicial de que foi perdedor serão convertidos em renda em favor do fisco e haverá a extinção do crédito tributário, pois terá existido o pagamento do tributo que estava sendo discutido na ação anteriormente proposta.

O pagamento antecipado e a sua homologação são a sétima causa de extinção do crédito tributário.

Quando estudamos as espécies de lançamento existentes no ordenamento jurídico brasileiro, vimos que no lançamento por homologação é o contribuinte que deve realizar todo o procedimento. Assim, ele apura o valor devido, envia as declarações para o fisco, preenche a guia e efetua o pagamento antecipado do tributo apurado.

No entanto, este pagamento antecipado deve ser homologado pelo fisco de forma tácita ou expressa. Há a homologação expressa quando o fisco expressamente, por meio de chancela, carimbo ou qualquer outro meio inequívoco, convalida o procedimento e o pagamento realizado pelo contribuinte, extinguindo, desta forma, o crédito tributário. Por outro lado, há homologação tácita, quando o fisco fica silente pelo prazo de cinco anos após o contribuinte realizar o pagamento devido. Passado tal prazo, há a homologação pelo decurso do prazo estabelecido em lei, com a conseqüente extinção do crédito tributário.

Veja, portanto, que nos tributos sujeitos a homologação não é o pagamento antecipado feito pelo contribuinte que extingue o crédito tributário, mas sim, a homologação de tal quitação, de forma expressa ou tácita, produzida pelo fisco.

Outra causa de extinção do crédito tributário é a consignação em pagamento.

Da mesma forma que o fisco tem o direito de receber o tributo devido, o contribuinte tem o direito de efetuar o pagamento. No

entanto, em algumas hipóteses o contribuinte pode encontrar certa resistência por parte do fisco em receber o montante devido, ou ele pode ficar na dúvida para quem deve efetuar o pagamento.

Assim, a ação de consignação em pagamento é um instrumento colocado à disposição do contribuinte quando ocorrer uma das hipóteses previstas no art. 164 do Código Tributário Nacional.

Tais hipóteses englobam a recusa injustificada do recebimento do tributo por parte do órgão público, seja pelo fato de subordinar o recebimento do tributo ao pagamento de outra exação ou ao cumprimento de obrigações sem fundamento legal, ou na hipótese do contribuinte ter dúvida em que é o credor que deve receber o tributo, uma vez que mais de uma pessoa jurídica de direito público está cobrando a exação.

Nessas situações, portanto, surge a possibilidade de o contribuinte ingressar com uma ação de consignação em pagamento, demonstrando para o juiz que está presente um dos requisitos do art. 164 do Código Tributário Nacional, efetuando o depósito em juízo do valor do tributo e aguardando sentença final, que determinará a quem deve ser pago o valor, na hipótese do inciso III, ou a obrigatoriedade do fisco em receber o tributo, nas hipóteses dos incisos I e II.

Após isso, o valor depositado será levantado pelo fisco, convertendo-se o depósito em renda e existindo a extinção do crédito tributário.

Extinguem o crédito tributário também a decisão administrativa irreformável e a sentença transitada em julgado. É lícito ao contribuinte questionar a incidência de determinado tributo que entenda que não deve pagar, bem como tentar obter a anulação de lançamento lavrado contra si. Esse questionamento pode ser feito na via administrativa, por uma impugnação ou defesa administrativa, ou então pela via judicial, com o ingresso de uma ação declaratória, anulatória ou um mandado de segurança.

Se o contribuinte for vencedor em seu pleito e ficar determinado que ele realmente não deveria recolher aos cofres públicos o valor do tributo que estava sendo discutido, esta decisão, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, terá o condão de extinguir o crédito tributário.

Em ambos os casos, da decisão não pode mais caber qualquer recurso, devendo, portanto, ser uma decisão administrativa irreformável ou uma sentença transitada em julgado.

A última causa de extinção do crédito tributário é a dação em pagamento de bem imóvel. Nesta hipótese, a lei confere a possibilidade de o contribuinte obter a extinção de seu crédito perante o fisco, entregando um imóvel para quitar a dívida.

Para tanto, deve existir lei autorizando tal medida, sem a qual fica inviável essa forma de extinção do crédito tributário.

Imagine uma situação em que um contribuinte deve um valor muito alto de IPTU de um imóvel de sua propriedade. Se o município em que o imóvel estiver localizado dispôr de uma lei permitindo a dação em pagamento de bem imóvel, referido contribuinte poderá quitar os tributos devidos entregando o imóvel em questão e obtendo a extinção do crédito tributário.

Importante frisar que o Código Tributário Nacional permite que a dação em pagamento seja apenas de bem imóvel, não admitindo qualquer entrega de bem móvel para a extinção do crédito tributário.



### Pesquise mais

Em 2016, foi editada a Lei nº 13.313 pelo Governo Federal, que criou a possibilidade de o fisco federal aceitar bens imóveis em dação em pagamento para quitação de tributos.

Por outro lado, em fevereiro de 2018 foi publicada a Portaria PGFN 32/18, regulamentando a matéria.

Para saber mais sobre esse assunto acesse o link que segue:

BRASIL. Receita Federal. **Portaria PGFN nº 32, de 08 de fevereiro de 2018**. Regulamenta o procedimento de dação em pagamento de bem imóvel para extinção de débitos, de natureza tributária, inscritos na dívida ativa da União. Brasília, 8 fev. 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotad&idAto=90027>>. Acesso em: 17 jul. 2018.

Essas são, portanto, as formas de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do Código Tributário Nacional.

Passemos agora ao estudo da exclusão do crédito tributário.

As causas de exclusão do crédito tributário impedem que o crédito seja constituído. Em outras palavras, apesar da ocorrência do fato gerador e do nascimento da respectiva obrigação tributária, o fisco não poderá efetuar o lançamento do tributo devido, pela existência de uma causa de exclusão do crédito tributário.

São duas as hipóteses de exclusão do crédito tributário: a isenção e a anistia.

A isenção é uma modalidade de exclusão do crédito tributário, prevista em legislação infraconstitucional, que tem o condão de mutilar um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, impedindo a constituição do crédito por meio do lançamento.

Assim, a isenção pode atingir qualquer critério material, espacial, temporal, subjetivo ou quantitativo da regra-matriz de incidência tributária.



### Exemplificando

Podemos tomar o IPTU a título de exemplo.

A regra-matriz de referido tributo é a seguinte:

Critério material: ser proprietário de imóvel urbano.

Critério espacial: zona urbana do município de Campinas.

Critério temporal: dia 1º de janeiro de cada ano.

Critério pessoal: sujeito ativo: Prefeitura de Campinas/sujeito passivo: o proprietário do imóvel urbano.

Critério quantitativo: base de cálculo: valor venal do imóvel/alíquota: 2%.

Assim, todo o proprietário de imóvel urbano no município de Campinas no dia 1º de janeiro de cada ano deve efetuar o pagamento de IPTU para a Prefeitura de Campinas, tendo como base de cálculo o valor venal do imóvel, e este submetido a uma alíquota de 2%.

Pois bem.

O município de Campinas, por sua vez, pode editar lei de isenção do IPTU. Essa lei pode mutilar um ou mais critérios da regra-matriz de incidência do imposto. Senão vejamos:

A lei pode dizer que pessoas com idade superior a 70 anos são isentas do pagamento do IPTU. Assim, todos os proprietários de imóveis urbanos, exceto aqueles que tenham mais de 70 anos, devem efetuar o pagamento de IPTU. Neste caso, a mutilação ocorreu na sujeição passiva da regra-matriz do tributo.

Por outro lado, a lei pode isentar do pagamento de IPTU imóveis com valores venais menores a R\$ 40.000,00. Desta forma, todos os imóveis estão no campo de incidência do IPTU, exceto aqueles com valores venais abaixo de R\$ 40.000,00. Nesta situação, houve a mutilação da base de cálculo contida no critério quantitativo da regra-matriz do IPTU.

Pode-se imaginar, por fim, uma lei que preveja a isenção de IPTU para os imóveis localizados no bairro X, que foram destruídos em razão de uma enchente naquele ano. Desta feita, todos os imóveis devem ser submetidos ao pagamento de IPTU, estando isentos os imóveis localizados no bairro X. Neste caso, sem dúvidas, existiu uma mutilação do critério espacial da regra-matriz de incidência do tributo, pois apesar do bairro X estar localizado na zona urbana do município de Campinas, os imóveis lá localizados estão isentos do pagamento do tributo em razão da enchente que assolou a região.

Veja, portanto, que a regra de isenção pode agir de diferentes maneiras, atingindo quaisquer dos critérios da regra-matriz de incidência dos tributos.

Importante frisar que somente pode conceder isenção o ente competente para criar o tributo devido. Assim, o Estado não pode, por exemplo, conceder isenção de tributos municipais, e assim por diante.

É no art. 176 do Código Tributário Nacional que está previsto o instituto da isenção.

A outra causa de exclusão do crédito tributário é a anistia, prevista no art. 180 do Código Tributário Nacional, e que é o perdão da penalidade pecuniária incidente sobre o tributo.

A primeira observação que deve ser feita é que anistia e remissão, como visto, são institutos completamente diferentes. Enquanto a remissão é uma causa de extinção do crédito tributário, haja vista que há o perdão do tributo devido, a anistia exclui a penalidade pecuniária, não comprometendo o pagamento do tributo devido.

Para que o fisco possa conceder anistia a determinado

contribuinte, deve existir lei autorizativa, sem a qual não pode ser excluído o crédito tributário correspondente.

Por fim, é importante frisar que ainda que o crédito tributário seja excluído pela isenção ou anistia, o contribuinte ainda está sujeito ao cumprimento das obrigações acessórias, visto que, no direito tributário, diferentemente do que ocorre no direito privado, o acessório não segue o principal.



## Refleta

Estudamos que para o fisco, a prescrição é a perda do direito de ingressar com a competente ação de execução fiscal, com o intuito de cobrar o contribuinte do tributo que está em aberto. Por outro lado, a decadência é a perda do direito de efetuar a constituição do crédito tributário por meio do lançamento.

Percebe-se, com isso, que a prescrição está ligada ao direito de ação, ao passo que a decadência é a perda do direito em si.

Com base em tais premissas, se um contribuinte, inadvertidamente, efetua o pagamento de um tributo decaído ou prescrito, será que ele tem o direito de pleitear a restituição de tal valor?

O estudo das causas de extinção e exclusão do crédito tributário são de suma importância no direito tributário, pois tratam de hipóteses que são vistas rotineiramente na prática e que influenciam sobremaneira a vida dos contribuintes.

Adiante continuaremos o estudo da matéria.

## Sem medo de errar

Caro aluno, lembra-se da situação-problema trazida pelas Empresas A e B? Vamos elaborar um parecer para ajudar a resolvê-la?

Ambas as empresas atuam no mesmo ramo de atividade e desejam se juntar para unir forças.

A Empresa B havia ingressado com uma ação declaratória para questionar a incidência de um tributo em determinada situação, sendo que, no entanto, não tinha efetuado o depósito do montante integral do valor do tributo que estava sendo cobrado pelo fisco e também não tinha obtido medida liminar na ação ordinária. Ante

tal fato, pela circunstância da exigibilidade do crédito não estar suspensa, não existia qualquer obstáculo que impedisse o fisco de efetuar a cobrança dos tributos devidos.

E foi exatamente o que o fisco fez: ingressou com a competente ação de execução fiscal para cobrar os valores que estavam sendo discutidos na ação ordinária.

Ocorre que a ação ordinária da Empresa B tinha sido julgada procedente em 1ª instância, estando em fase de recurso de apelação.

Neste cenário, a questão que se coloca para sua análise é: se a ação declaratória da Empresa B for julgada procedente pelo tribunal competente, os valores que estão sendo cobrados pelo fisco na ação de execução fiscal passam a ser indevidos ou persistem?

Pois bem.

Como estudamos, são várias as situações que têm o condão de extinguir o crédito tributário, todas elencadas no art. 156 do Código Tributário Nacional.

Especificamente no inciso X de referido dispositivo legal, encontra-se disposto que a sentença judicial transitada em julgado é uma causa de extinção do crédito tributário.

Assim, se o Tribunal confirmar a sentença de 1º grau e mantiver o julgamento de procedência da ação, afirmando que não deve incidir tributo na situação que estava sendo discutida na ação declaratória, uma vez existindo o trânsito em julgado do Acórdão, haverá a extinção do crédito tributário.

Desta forma, todos os valores de tributos que venceram durante o trâmite da ação ordinária deixam de ser devidos, eis que estarão extintos em decorrência de sentença judicial transitada em julgado.

Com a extinção do crédito tributário, a ação de execução fiscal, que tinha por objetivo cobrar o valor de referidos tributos não pode subsistir, pois a Certidão de Dívida Ativa que fundamentava a ação executiva fiscal terá se extinguido.

Neste caso, em momento oportuno, a Empresa B deverá informar ao juiz da ação de execução fiscal que os créditos da demanda estão extintos, juntando a sentença transitada em julgado para comprovar sua alegação, requerendo, por derradeiro, a extinção da ação executiva fiscal, uma vez que o título executivo judicial que a embasa encontra-se extinto.



### Em que hipóteses a dação em pagamento pode ser entendida como causa de extinção do crédito tributário

#### Descrição da situação-problema

A Empresa XPTO, sua cliente, é devedora de tributos federais e está sofrendo uma ação de execução fiscal, na qual estão sendo cobrados os valores inadimplidos, de aproximadamente R\$ 500.000,00.

Aproveitando-se desta situação, um consultor visitou a empresa XPTO oferecendo a venda de um lote de esmeraldas que, segundo ele, poderiam ser utilizadas para pagamento dos tributos devidos.

De acordo com o consultor, o lote de esmeraldas era legítimo, tinha laudo de autenticidade e o valor era exatamente o montante necessário para quitar os tributos devidos.

No entanto, apesar das esmeraldas valerem R\$ 500.000,00, ele as estava vendendo por 20% do preço de mercado das pedras, ou seja, o valor de venda era de R\$ 100.000,00.

Vislumbrando a existência de um bom negócio, o representante da Empresa XPTO conseguiu obter os R\$ 100.000,00 e efetuou a compra do lote de esmeraldas avaliado em R\$ 500.000,00, sem te consultar.

De posse do lote, o representante da empresa comparece em seu escritório para que você efetue o pagamento do fisco com as pedras preciosas compradas do consultor.

Assim, é possível efetuar o pagamento de tributos entregando um lote de esmeraldas para o fisco?

Qual estudo você apresentará para o seu cliente sobre a possibilidade ou não da utilização das esmeraldas para quitar débito tributário?

#### Resolução da situação-problema

O primeiro ponto que deveria ser abordado com o representante da Empresa XPTO é que ele jamais faça uma negociação desta natureza sem consultar seu advogado.

Tendo isto claro, infelizmente, a empresa não conseguirá efetuar o pagamento dos tributos devidos com a apresentação de um lote de esmeraldas.

Isto porque não há qualquer previsão legal que admita existir a quitação de tributos e a consequente extinção do crédito tributário com a dação em pagamento de bens móveis.

O inciso XI do art. 156 do Código Tributário Nacional é claro ao estabelecer que somente a dação em pagamento de bens imóveis é admitida para extinguir o crédito tributário, isto quando houver lei autorizadora.

Desta forma, as pedras preciosas são inúteis para o fim para o qual foram vendidas, e o crédito tributário persistirá.

Este entendimento é pacífico em nossa jurisprudência, como se observa pela seguinte ementa transcrita:



TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTOS DEVIDOS. DAÇÃO EM PAGAMENTO. PEDRAS PRECIOSAS. IMPOSSIBILIDADE. APELAÇÃO DA AUTORA NÃO PROVIDA.

- Consoante o preconizado no art. 156 do Código Tributário Nacional, o crédito tributário pode ser extinto mediante dação em pagamento de bens imóveis, o que não é o caso dos autos, por intermédio do qual pretende a empresa autora compelir a União Federal a aceitar um lote de esmeraldas naturais e brutas, para compensação/pagamento de débitos tributários.

- O art. 3º do Código Tributário Nacional, ao estabelecer a definição de tributo, revela a natureza pecuniária da obrigação tributária. Confira-se: "Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

- O débito tributário deve ser pago em dinheiro, razão pela qual a dação em pagamento, para o pagamento de impostos só pode ser aceita na hipótese prevista na lei.

- Malgrado a documentação comprobatória da propriedade e autenticidade das pedras preciosas, imprópria a dação em pagamento na forma pretendida pela autora, ou seja, pela imposição.

- O art. 356 do novo Código Civil, mantendo a previsão do artigo 995 do Código Civil de 1916, dispõe tão somente que: "O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida."

- Para o recebimento de prestação diversa da devida,

necessário o consentimento do credor, hipótese essa não sucedida ao caso não sucedida ao caso, pois a União Federal não concordou em receber as pedras preciosas oferecidas pela autora, como pagamento dos tributos. Precedentes do C. Superior Tribunal de Justiça.  
- Apelação da autora não provida.

BRASIL. Tribunal Regional Federal 3ª Região. **Apelação Cível nº 1290536 - 0010107-68.2001.4.03.6105**. Rel. Desembargadora Federal Mônica Nobre. São Paulo, 19 abr. 2017. Disponível em: <BRASIL. Tribunal Regional Federal 3ª Região. Apelação Cível nº 1290536 - 0010107-68.2001.4.03.6105. Rel. Desembargadora Federal Mônica Nobre. São Paulo, 19 abr. 2017. Disponível em: <<https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/498018689/apelacao-civel-ac-101076820014036105-sp/inteiro-teor-498018724?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 17 jul. 2018.>. Acesso em: 17 jul. 2018.

## Faça valer a pena

**1.** A decadência é uma das causas de extinção do crédito tributário prevista no art. 156 do Código Tributário Nacional, e ela pode ser estudada sob duas óticas: a ótica do contribuinte e a do fisco, eis que o decurso de prazo influencia as duas partes durante o processo de incidência tributária

A decadência para o fisco é a perda:

- do direito de efetuar a cobrança administrativa do tributo devido.
- do direito de efetuar a cobrança judicial do tributo devido.
- do direito de constituir o crédito tributário por meio do lançamento.
- do direito em si ao crédito tributário.
- do direito de ingressar com medidas judiciais para forçar o contribuinte a efetuar o pagamento do tributo.

**2.** A isenção é uma das formas de exclusão do crédito tributário, prevista no art. 175 do Código Tributário Nacional. Ela tem o condão de mutilar um dos critérios da regra-matriz de incidência do tributo e fazer com que o contribuinte não seja mais tributado sobre determinada situação.

A isenção, para ser válida, deve ser veiculada por qual veículo normativo?

- a) Constituição Federal.
- b) Lei ordinária ou Lei Complementar.
- c) Portaria Ministerial.
- d) Instrução Normativa da Receita Federal.
- e) Sentença judicial.

**3.** A decisão administrativa irreformável é uma das causas de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do Código Tributário Nacional e decorre do processo administrativo promovido pelo contribuinte com o intuito de questionar a incidência ou não de determinado tributo ou a anulação de lançamento lavrado contra si.

Com relação à decisão administrativa irreformável:

- a) Se a decisão do processo administrativa for contrária ao contribuinte, este não poderá rediscutir a matéria no Poder Judiciário, eis que a decisão administrativa faz coisa julgada.
- b) Não faz coisa julgada em nenhuma hipótese, podendo sempre ser rediscutida no Poder Judiciário.
- c) Deve ser prolatada em até seis meses do início do processo administrativo.
- d) Não tem o condão de extinguir o crédito tributário se for dada contra o fisco.
- e) Se a decisão do processo administrativa for contrária ao fisco, este não poderá rediscutir a matéria no Poder Judiciário, eis que a decisão administrativa faz coisa julgada.

## Seção 4.3

### Planejamento tributário

#### Diálogo aberto

Olá, aluno!

Todos os contribuintes são livres para planejar suas atividades e operações das melhores formas que entenderem.

Essa liberdade, inclusive, é garantida por princípios constitucionais, tais como o da liberdade de iniciativa, livre concorrência e do direito à propriedade.

Sabemos a complexidade do sistema tributário no Brasil. Por esse motivo, é lícito aos contribuintes efetuarem planejamento nos mais diversos campos de atuação.

Justamente neste ponto é que está a possibilidade de o contribuinte realizar planejamentos tributários, buscando, dentre outros objetivos, a economia lícita de tributos incidentes na operação da pessoa jurídica.

Desta frase, existem dois pontos que deverão ser observados.

O primeiro diz respeito à economia lícita de tributos. Isto quer dizer que para o planejamento tributário ser válido, os atos do contribuinte, que resultarão em diminuição da carga tributária, devem ser lícitos, ou seja, deve existir elisão fiscal.

Elisão fiscal, portanto, pode ser entendida como sinônimo de planejamento tributário, que é a redução lícita da carga tributária incidente sobre determinada situação.

Atos ilícitos não são permitidos pelo ordenamento jurídico e maculam qualquer planejamento que se pretenda fazer. Neste caso, a chamada evasão fiscal é composta justamente destes atos fraudulentos que levam à sonegação dos tributos devidos.

O outro ponto que merece destaque é que a economia tributária deve ser uma das consequências resultantes do planejamento tributário. Em outras palavras, planejamento tributário, cujo objetivo seja tão somente a diminuição de tributos, não é aceito pelo fisco.

Por esse motivo, o contribuinte deve demonstrar o propósito negocial que o levou a realizar o planejamento pretendido, o qual ocasionou, entre outras consequências, a redução da carga tributária incidente sobre a operação.

Por fim, analisaremos as empresas *offshores*, constituídas em paraísos fiscais, que conferem vários benefícios às pessoas jurídicas que se instalam em tais locais.

A utilização de *offshores* sempre gerou muita desconfiança na Receita Federal, tanto que o órgão apertou o cerco contra esse tipo de empresas e criou legislação específica sobre o tema, para tentar coibir fraudes e simulações.

O tema do planejamento tributário é muito atual e bastante controverso, pois não existe um “produto” pronto para ser aplicado às empresas. A máxima “cada caso é um caso” aplica-se perfeitamente à esta situação, uma vez que cada empresa demanda um estudo específico e soluções próprias, motivo pelo qual sempre há grande insegurança jurídica, pois não se sabe como a Receita Federal agirá sobre o planejamento realizado pela pessoa jurídica.

É muito importante conhecer as especificidades de cada caso a fim de encontrar as melhores soluções, conhecendo a legislação de forma bastante sistêmica, para analisar e compreender a melhor situação a ser adotada pelo contribuinte, que resulte em uma economia lícita de tributação.

Com todos esses conceitos em mente, você terá que elaborar um parecer, após analisar diversas situações de planejamento tributário julgadas pelo CARF, principalmente em relação ao problema enfrentado pelas Empresas A e B. Está lembrado?

A Empresa A é uma empresa lucrativa, tendo lucro acumulado nos últimos exercícios, ao passo que a Empresa B é deficitária, pois acumulou prejuízo nos anos anteriores.

Ambas as empresas estão pretendendo unir forças para se tornarem mais competitivas no mercado em que atuam.

Ocorre que a Empresa B tem uma ação na Justiça que declarou a inexigibilidade de certo tributo em uma situação específica de sua atividade, enquanto que a Empresa A, na mesma situação, continua realizando o pagamento do tributo. Suponha, por exemplo, que a questão seja sobre a incidência de Cofins sobre recursos financeiros.

A pergunta que se faz e que você deverá responder em forma de parecer é a seguinte: é possível realizar um planejamento tributário entre as Empresas A e B, para que a A, de plano, possa se utilizar da coisa julgada que determinou o não pagamento do tributo para a Empresa B?

Vamos estudar?

## Não pode faltar

São direitos fundamentais dos cidadãos, garantidos pela Constituição Federal, a liberdade de iniciativa, a livre concorrência e o direito à propriedade.

A liberdade de iniciativa tem papel de extrema relevância na sociedade, interferindo de forma direta na produção e circulação de bens e serviços, servindo de base para a construção da ordem econômica. Ela pode ser entendida como o livre exercício de qualquer atividade econômica, a liberdade de trabalho, ofício ou profissão, além da liberdade de contrato. Portanto, tal princípio está fundamentado na liberdade do cidadão e, mais precisamente, no direito à liberdade previsto no art. 5º da Constituição Federal.

A livre concorrência, por outro lado, permite que o empresário utilize todos os recursos lícitos para desenvolver o seu negócio, deixando-o mais competitivo. Desta forma, somente os melhores, mais preparados e que atendam seus clientes de forma diferenciada vendendo produtos ou prestando serviços é que permanecerão no mercado.

O direito de propriedade é inerente ao cidadão. A Constituição Federal garante às pessoas o direito de constituírem patrimônio, sendo conferido a seu titular o uso, gozo e disposição dos bens.

Percebe-se que os três direitos do cidadão têm em comum a liberdade, ou seja, o ordenamento jurídico confere a possibilidade de livre escolha e manifestação de vontade do cidadão, permitindo ele planejar-se da forma que melhor lhe aprouver, desde que, obviamente os recursos utilizados para tanto sejam lícitos.

O mesmo ocorre com o planejamento tributário.

O planejamento tributário é embasado em todos os direitos supra-apontados, podendo ser entendido como a possibilidade de o empresário realizar uma atividade, buscando a maneira de sofrer o menor impacto tributário na operação, de acordo com as opções

lícitas conferidas pela legislação. Ademais, o planejamento tributário é uma grande ferramenta de auxílio para o controle fiscal e para coibir erros e fraudes.

Portanto, o que se busca com o planejamento tributário é analisar as opções existentes na legislação para planejar a forma da realização de uma atividade ou negócio, a fim de que a carga tributária incidente seja a menor possível.

Veja que tal prática está totalmente de acordo com o texto constitucional, que garante ao empresário o direito à propriedade, a liberdade de iniciativa e a livre concorrência.

Contudo, o ponto que se deve ter em mente quando se fala em planejamento tributário é a licitude dos atos praticados. Um planejamento baseado em atos ilícitos não é considerado válido e não pode ser entendido como verdadeiro planejamento tributário.

Por esse motivo é que existe uma grande diferença entre as expressões elisão fiscal e evasão fiscal.

A evasão fiscal é a utilização de meios ilícitos para se deixar de pagar tributos. Como dito, não se trata de planejamento tributário, uma vez que é um ato contra a lei e sempre tem como consequência a sonegação fiscal.

Por outro lado, a elisão fiscal é a utilização de procedimentos lícitos, com o intuito de reduzir, eliminar ou postergar a incidência de um tributo. A elisão fiscal é o verdadeiro planejamento tributário.

O importante a se destacar é que o planejamento tributário deve ocorrer sempre antes da constituição definitiva do crédito, ou seja, antes da existência do lançamento tributário, a fim de que não haja a contaminação deste.

São várias as situações que podem macular um planejamento tributário, configurando verdadeiras hipóteses de evasão fiscal. Essas hipóteses estão discriminadas no Código Civil como atos ilícitos e são: o dolo, a fraude, a simulação, a dissimulação e a fraude à lei.

São todas situações que, uma vez presentes, possibilitam a desconsideração do negócio jurídico realizado, maculando o princípio da autonomia da vontade.

O dolo existe quando a pessoa de forma consciente tem por único objetivo lesar direitos de terceiros. No planejamento tributário, há dolo quando o contribuinte realiza uma conduta que sabe



ser ilícita com o intuito de lesar o fisco, não permitindo que este arrecade os tributos devidos.

A simulação ou fraude absoluta é aquela na qual existe uma declaração de vontade que não corresponde à realidade. Nesta situação há a aparência de um negócio jurídico que nunca ocorreu; ou busca-se camuflar por intermédio de um negócio jurídico aparente outro que efetivamente se realizou.

Isto ocorre por meio de operações simuladas em situações que:

- aparentem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem.
- contenham declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.
- os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.

Na fraude relativa ou dissimulação, existem dois negócios jurídicos, um real e outro aparente. Aqui, há a celebração de um contrato, entretanto, com o intuito de enganar terceiros, este documento é ocultado por outro contrato, diferente do verdadeiro.

Desta forma, a simulação absoluta confere a existência de apenas um negócio jurídico, ao passo que na dissimulação, existem dois negócios jurídicos: o real (dissimulado) e o simulado.

Não há dúvidas de que a prática de atos fraudulentos influencia a economia como um todo, onerando a sociedade, uma vez que certas pessoas estão contribuindo menos com tributos aos cofres públicos, de forma ilegal



### Exemplificando

A seguir, são listados alguns exemplos de negócios viciados pela fraude relativa:

- realização de empréstimo, com a posterior renúncia de recebimento do crédito pelo credor, para disfarçar uma doação.
- realização de um empréstimo para camuflar o pagamento por uma prestação de serviços.

- efetuar um depósito para ocultar o empréstimo havido entre as partes (mútuo).
- simular uma venda para dissimular uma operação de dação em pagamento.
- firmar um contrato de comodato, com o intuito de ocultar uma doação.

No âmbito tributário são várias as situações que podem denotar uma simulação, sendo que o ato ilícito pode viciar qualquer um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária.

No critério material, as seguintes situações podem ser citadas como exemplo:

1 – Com o intuito de escapar da tributação incidente sobre o mútuo, há a celebração de um contrato de doação, com cláusulas que obrigam que o donatário realize, após certo tempo, a restituição do valor doado.

2 – Com o objetivo de não incidir tributação em uma operação de doação, as partes firmam um contrato de compra e venda a prazo, mas após determinado período de tempo o credor perdoa a dívida do devedor, abrindo mão de receber o que havia sido pactuado.

Exemplo de simulação com relação ao critério quantitativo da regra-matriz de incidência do tributo ocorre quando as partes ajustam a venda por preço inferior ao de mercado, a fim de que haja a incidência de tributação menor do que a normal.

Também pode ocorrer simulação com relação ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. Há situações em que são utilizadas interpostas pessoas, os chamados “laranjas”, para que haja uma tributação menor ou inexistente. Situações desta natureza ocorrem, por exemplo, quando a legislação impõe uma tributação maior para operações realizadas entre empresas do mesmo grupo. Assim, para fugir desta tributação, o negócio é realizado com outra empresa, aparentemente independente, mas que está, de forma indireta, ligada ao grupo empresarial. Outra situação de simulação ocorre quando a empresa, por exemplo, está com dívida tributária e, portanto, não pode distribuir lucro a seus sócios. Desta forma, faz pagamentos a terceiros, que, posteriormente, repassarão os valores recebidos para os sócios, configurando uma distribuição disfarçada de lucros.

São situações em que são utilizadas interpostas pessoas, ou os denominados “laranjas”, para que seja conseguido um objetivo ilícito, que não poderia ser realizado pelos sócios efetivos das empresas.

Pode-se verificar, portanto, que são várias as hipóteses em que pode ocorrer simulação, viciando o ato realizado.

Outra causa de vício dos negócios jurídicos é a fraude à lei. Na fraude à lei, existe uma lei que não autoriza o contribuinte a realizar determinado ato, mas ele a contorna e tenta se subsumir a outra legislação, com o intuito de atingir a mesma finalidade.

A título de exemplo, suponha que existe determinada lei que proíbe a importação de automóveis. No entanto, existe outra legislação que permite a importação de peças de automóvel. Aplicando esta legislação, o contribuinte importa todas as peças do automóvel e o monta em território nacional.

Por certo, a atitude dele é ilícita, pois o fim almejado foi a de importação do veículo, o que é vedado no ordenamento jurídico nacional. Nesta situação, o fisco desconsiderará a operação de importação de peças e imporá sanções cabíveis como se o contribuinte tivesse realizado a importação do veículo.

Todos esses atos ilícitos maculam o planejamento tributário o fazem com que o fisco desconsidere as condutas realizadas.

Verificados os atos que denotam verdadeiros casos de evasão fiscal, devemos focar as atenções para os requisitos de um planejamento tributário válido.

Não há dúvidas de que para o planejamento tributário ser considerado lícito, inclusive pelo fisco, ele deve ser anterior à incidência do tributo. Em outras palavras, a cronologia do planejamento deve ser anterior à realização pelo contribuinte do fato gerador da exação tributária.

Isto porque, se o tributo já tivesse incidido na situação concreta, em razão da realização do fato gerador, e o contribuinte tentasse se livrar ou diminuir a carga tributária, por certo esta atitude seria ilegal.

Portanto, a cronologia do planejamento é um ponto que sempre deve ser observado.

Além disso, atualmente os atos derivados do planejamento tributário devem ser oponíveis ao fisco, ou seja, o contribuinte deve conseguir sustentar e justificar suas atitudes perante o fisco, demonstrando que os atos praticados são eficazes.

Mas não é só.

Como já dito, o fisco não aceita planejamentos tributários que tenham como único objetivo a redução da carga tributária incidente na atividade ou operação. Não se pode criar um planejamento cuja única intenção seja de pagar menos tributo.

Isto porque o tributo tem uma função social. Todas as pessoas físicas ou jurídicas devem efetuar o pagamento de tributo, em prol da sociedade, para que o Estado consiga atender, com o dinheiro arrecadado, as necessidades básicas dos cidadãos. O tributo, portanto, tem uma função essencial na operacionalização do Estado e na garantia dos direitos individuais de cada pessoa.

Por esse motivo é que não se aceita que as empresas façam um planejamento tributário com o fim único de reduzirem sua carga tributária, pois isso pode comprometer o regular funcionamento da máquina estatal e colocar os direitos dos cidadãos em xeque. Caso fosse permitido que os contribuintes objetivassem tão somente a redução da carga tributária incidente em suas operações, poderia existir uma queda na arrecadação de tributos e o Estado teria seu orçamento comprometido, não podendo suprir as necessidades básicas da população.

O fisco exige algo mais. E esse algo mais é chamado de propósito negocial.

Assim, para um planejamento tributário ser válido, o contribuinte deve demonstrar ao fisco que o está realizando com intuito financeiro, econômico, operacional ou administrativo decorrente de sua atividade. A relevância desses aspectos deve prevalecer em relação à economia tributária, que deve ser apenas uma das consequências atingidas.



### Assimile

A expressão propósito negocial é de difícil definição, o que causa certa insegurança jurídica aos contribuintes, que podem, a qualquer momento terem seus planejamentos tributários rechaçados pelo fisco sob a alegação de que tal requisito não foi demonstrado.

Entretanto, o que se precisa ter em mente é que o planejamento deve levar em consideração aspectos financeiros, econômicos e operacionais da atividade desenvolvida pelo contribuinte que justifiquem a tomada de

decisões e a realização de operações que sejam eficazes perante o fisco e se sustentem por provas concretas de que elas são necessárias para o melhor desenvolvimento do negócio empresarial.

A redução da carga tributária, neste cenário, é apenas uma das consequências obtidas com o planejamento realizado, dentre outras que propiciam o desenvolvimento das atividades praticadas pela pessoa jurídica.

São vários os exemplos de planejamentos tributários aceitos pelo fisco.

Dentre ele, pode-se citar um dos mais questionados pelo fisco, mas que atualmente está sendo aceito pela jurisprudência. Trata-se da incorporação às avessas ou reversa.

É sabido que a legislação do imposto sobre a renda somente permite que uma empresa que tenha tido prejuízo fiscal faça sua compensação nos exercícios seguintes, com uma trava de 30%, ou seja, o prejuízo fiscal não poderá ser compensado de uma única vez, devendo ser, a cada período, realizada a compensação de 30%.

Além disso, a legislação também não permite que uma empresa incorporadora utilize os prejuízos fiscais de uma empresa incorporada.

Assim, demonstrando a real existência de propósito comercial, é lícito ao contribuinte realizar a chamada incorporação às avessas.

Em uma incorporação normal, imagina-se que a empresa lucrativa, que seja superavitária, realizará a incorporação da empresa que estiver dando prejuízo, ou deficitária.

Na incorporação às avessas, por outro lado, a empresa deficitária incorpora a empresa lucrativa e, portanto, poderá utilizar seus prejuízos fiscais nas operações realizadas na empresa incorporada, diminuindo sua carga tributária.

Note que há real redução de carga tributária, uma vez que antes uma operação lucrativa, geradora de tributos, não mais levará dinheiro aos cofres públicos, pois a tributação será paga com o prejuízo fiscal da empresa incorporadora.

No entanto, como observado, não pode ser este o único motivo que levou às empresas a realizarem o planejamento tributário. É preciso demonstrar a existência do propósito comercial, que é a justificativa

financeira, econômica, administrativa ou operacional do negócio.

A ementa transcrita a seguir, extraída de julgamento proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, demonstra a legalidade desta operação societária:



**IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA –** A denominada “incorporação às avessas”, não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas. (BRASIL,2006)

Importante destacar que a Lei Complementar 104/2001 alterou o Código Tributário Nacional para incluir em seu texto o parágrafo único ao art. 116, criando a chamada norma antielisiva.

De acordo com referido dispositivo legal, é lícito ao fisco desconsiderar qualquer ato ou negócio praticado pelo contribuinte com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador ou qualquer outro aspecto da obrigação tributária.

É consenso na doutrina que esta norma somente pode atingir casos de evasão fiscal, que, como visto anteriormente, trata-se de atos ilícitos que devem ser desconsiderados pelo fisco.

Não se pode admitir que esta norma produza efeitos sobre a elisão fiscal, que é o planejamento tributário lícito, pois violaria direitos constitucionalmente garantidos do contribuinte, como os da liberdade de iniciativa, livre concorrência e direito à propriedade, já mencionados.

Deve-se salientar ainda que tal norma necessita de regulamentação, não produzindo efeitos imediatos sobre os contribuintes.



**Pesquise mais**

A Confederação Nacional do Comércio ingressou com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 2446) perante o Supremo Tribunal Federal, alegando que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional deve ser declarado inconstitucional.

Tal ação ainda não foi julgada, e sua tramitação pode ser acompanhada pelo link a seguir:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade**. Processo nº 0001237-49.2001.1.00.0000. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 18 abr. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>>. Acesso em: 26 jul. 2018.

Um ponto que não pode faltar quando se fala em planejamento tributário é a empresa offshore.

Certos países, com o intuito de atrair investimentos, concedem uma série de benefícios para empresas que neles se instalam, como isenções fiscais, redução da carga tributária, desburocratização para prática de operações bancárias e possibilidade de proteção patrimonial.

Tais países são denominados de paraísos fiscais.

Deve-se frisar que os paraísos fiscais, a princípio, não realizam qualquer prática ilícita.

Assim, certas empresas, analisando a conveniência, oportunidade e, principalmente, buscando o desenvolvimento de seu negócio se instalam nos paraísos fiscais para fazerem jus a tais benefícios. Estas empresas são chamadas de offshores, pois são estrangeiras e encontram-se sediadas em países considerados paraísos fiscais.

Trata-se de um planejamento tributário lícito de referidas pessoas jurídicas que buscam alternativas para o desenvolvimento de suas atividades e o aprimoramento de suas atividades.

A Receita Federal, por sua vez, não admite que uma empresa se instale em um paraíso fiscal com o único intuito de reduzir sua carga tributária. O ente governamental entende que se o único objetivo da offshore é diminuir a incidência de tributos, trata-se, na verdade, de evasão fiscal, o que não é admitido em nosso ordenamento jurídico.

Por esse motivo é que fica evidente a necessidade de se apontar na operação o propósito negocial pretendido, demonstrando para o fisco a importância financeira, econômica, operacional ou administrativa do ato praticado, a fim de validar o planejamento tributário realizado.

As provas devem ser robustas e eficientes para demonstrarem ao fisco a legalidade das operações.

Com o intuito de combater a corrupção e a lavagem de dinheiro, a Receita Federal do Brasil publicou em maio de 2016 a Instrução Normativa RFB nº 1634/2016, que obriga todas as empresas brasileiras que tenham controladores estrangeiros a identificarem seus representantes, sob pena de ter seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) bloqueado.

Trata-se de uma norma que visa combater a fraude e garantir maior transparência nas negociações.



### Reflita

O fisco sempre gerou muita insegurança jurídica em relação aos planejamentos tributários, pois tem por tendência não admitir a prática de diversos atos.

Neste cenário, quais seriam possíveis formas de se demonstrar a existência de propósito negocial que justifiquem o planejamento realizado pela empresa?

O planejamento tributário sempre foi tema muito controverso no meio jurídico, pois aos olhos do fisco trata-se de uma operação suspeita que visa unicamente lesar o erário.

No entanto, foi visto que o ato de se planejar faz parte dos direitos conferidos às pessoas físicas e jurídicas, garantido inclusive por princípios constitucionais.

Assim, não pode o fisco presumir a ilicitude, quando o contribuinte agiu de acordo com a lei e praticou sua elisão fiscal de forma totalmente regular.

### Sem medo de errar

Caro aluno, após compreendido todos os conceitos supra-expostos, você conseguirá elaborar o parecer para o qual foi contratado.

Apenas lembrando a situação: as Empresas A e B desejam, de alguma forma, se juntar para terem maior competitividade no mercado.

Além disso, a Empresa B tem uma decisão judicial a seu favor que a autoriza a não recolher determinado tributo em relação a uma situação específica de suas atividades, a o passo que a Empresa A ainda recolhe o tributo sobre situação idêntica que pratica.



No entanto, há um ponto a se considerar: a Empresa A é lucrativa, e a Empresa B está acumulando prejuízo fiscal.

O que ambas pretendem saber é se existe algum planejamento tributário que permita à Empresa A já se aproveitar da decisão judicial proferida à B, passando a não tributar a situação específica de sua atividade.

Pois bem.

Uma das operações societárias existentes em nosso ordenamento jurídico é a incorporação. Neste tipo de operação societária, há a absorção de uma empresa por outra. Desta forma, a empresa incorporada deixa de existir, enquanto que a incorporadora continua suas atividades, conservando sua personalidade jurídica. No entanto, a empresa incorporadora passa a suceder a incorporada em todos os seus direitos e obrigações.

Normalmente, a incorporação ocorre entre a empresa superavitária, que incorpora a empresa deficitária.

Contudo, é possível que seja realizada a incorporação às avessas ou reversa, na qual a empresa que acumula prejuízo fiscal incorpora a empresa lucrativa. Para tanto, é necessário que se demonstre o propósito negocial e a estratégia da operação, que, como verificado, não pode ser unicamente a economia tributária.

No caso em tela, é possível que a Empresa B, deficitária, incorpore a Empresa A, lucrativa, desde que demonstrado que esta incorporação é necessária para o desenvolvimento das atividades de ambas, como maior participação no mercado, melhor forma de distribuição de seus produtos, etc., enfim, situações financeiras, econômicas, operacionais e administrativas que justifiquem um planejamento tributário desta natureza.

Uma vez isso ocorrendo, a Empresa A será extinta, pois será absorvida pela Empresa B. Esta, porém, sucederá a Empresa A em todos os seus direitos e obrigações.

Assim, a Empresa B poderá utilizar a decisão judicial a seu favor para todas as operações resultantes das atividades exercidas pela Empresa A, não precisando recolher os tributos, em razão da coisa julgada a seu favor.

Veja, portanto, que a realização de uma incorporação às avessas resolve o problema e trata-se de um planejamento tributário lícito, totalmente justificável perante o fisco.

### Planejamento tributário para a pessoa física

#### Descrição da situação-problema

João é empresário e possui, em seu patrimônio pessoal, uma série de imóveis que são alugados para terceiros.

Ocorre que os alugueis geram uma alta renda para João, que as declara em seu imposto de renda, devendo efetuar o pagamento de referido tributo sob uma alíquota de 27,5%.

João entende que esta alíquota é muito alta e o consulta, em seu escritório de advocacia, a fim de que você analise a situação e verifique se é possível, de alguma forma, reduzir a carga tributária incidente sobre os valores recebidos de alugueis dos imóveis.

#### Resolução da situação-problema

Esta situação é bastante comum e realmente gera um recolhimento tributário bastante alto, em decorrência da alíquota de imposto de renda aplicada.

Para resolver a situação, é possível efetuar a criação de uma empresa para administrar o patrimônio do sr. João.

Esta empresa, chamada de holding patrimonial, terá como objeto social a administração de patrimônio e a locação de bens próprios.

Assim, deverá ser confeccionado um contrato social constituindo uma pessoa jurídica, transferindo-se os imóveis da pessoa física para a sociedade, sendo que esta passa a ser a proprietária de referidos bens.

Esta empresa pode ser uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, se João tiver outro sócio para integrar o quadro societário, ou então uma empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI –, se ele preferir ser o único titular das cotas da pessoa jurídica.

Após aberta a empresa, ela poderá alterar os contratos de locação dos imóveis para figurar como locadora dos bens e, conseqüentemente, receber todos os valores de alugueis devidos.

Os alugueis serão considerados faturamento da empresa e serão tributados de acordo com o regime tributário da pessoa jurídica (lucro presumido ou real). A única observação é que essa empresa

não pode estar enquadrada no simples nacional, pois a legislação veda que empresas cujos objetos sejam locação de imóveis próprios façam parte do simples.

A carga tributária aproximada que incida sobre os aluguéis/faturamento da empresa será de 13%.

Após a tributação, o lucro da empresa poderá ser transferido para seu sócio, sem a incidência de qualquer tributo, a título de distribuição de lucros.

Perceba que desta forma há uma redução significativa da carga tributária.

Enquanto que sobre pessoa física os aluguéis eram tributados com uma alíquota de 27,5% de imposto de renda, sobre pessoa jurídica os aluguéis, que são o faturamento da empresa, são tributados com uma alíquota aproximada de 13%.

Trata-se de um planejamento tributário lícito, uma vez que todas as operações realizadas são totalmente permitidas pelo ordenamento jurídico nacional.

## Faça valer a pena

**1.** O planejamento tributário é uma forma de definir as estratégias de uma pessoa jurídica, utilizando-se de direitos garantidos pela Constituição Federal, tais como da liberdade de iniciativa, livre concorrência e direito de propriedade.

A forma lícita de reduzir a carga tributária de uma empresa por meio do planejamento tributário é chamada de:

- a) elusão fiscal.
- b) evasão fiscal.
- c) compensação de tributos com créditos próprios.
- d) processo administrativo.
- e) elisão fiscal.

**2.** O planejamento tributário, para ser válido e aceito pelo fisco, deve basear-se em atos lícitos e que se sustentem por meio de provas, pois deve ser demonstrada a finalidade pela qual as operações foram realizadas e a licitude dos atos que foram praticados.

Um dos elementos que devem ser demonstrados no planejamento tributário é o propósito negocial, que pode ser entendido como:

- a) a demonstração para o fisco de que a redução da carga tributária por meio do planejamento tributário foi atingida.
- b) a demonstração de que a redução da carga tributária era o único objetivo do planejamento tributário.
- c) a demonstração de que, além da redução da carga tributária, o planejamento tributário visava à realização de ato necessário para o desenvolvimento da empresa na esfera econômica, financeira ou operacional.
- d) a prova da licitude dos atos praticados.
- e) a demonstração de que as etapas do processo administrativo foram cumpridas.

**3.** O planejamento tributário deve ser oponível ao fisco, isto é, o contribuinte deve conseguir justificar seus atos perante o fisco e isto se dá com os meios de provas que são admitidos e permitidos em direito, tais como provas documentais e periciais.

Se o fisco pretende desconsiderar um planejamento tributário realizado pelo contribuinte, a quem cabe o ônus da prova?

- a) ao julgador, que decidirá se o planejamento é válido ou não.
- b) ao fisco, que deve demonstrar o motivo pelo qual invalidou o planejamento tributário realizado pelo contribuinte.
- c) ao perito, que será nomeado para analisar os atos realizados.
- d) ao contribuinte, que deve demonstrar para o fisco que o planejamento é lícito.
- e) à testemunha intimada, para prestar depoimento sobre os atos praticados.

# Referências

- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <<https://bit.ly/1jWprRK>>. Acesso em: 14 set. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <<https://bit.ly/1bJYIGL>>. Acesso em: 14 set. 2018.
- \_\_\_\_\_. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 107-07.596**. Brasília, 20 mar. 2006. Disponível em: <[http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri\\_26\\_12\\_07\\_2.pdf](http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_26_12_07_2.pdf)>. Acesso em: 26 jul. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009**. Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências. Brasília, 7 ago. 2009. Disponível em: <<https://bit.ly/1TW3r9w>>. Acesso em: 14 set. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, 16 mar. 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/1Vojl3i>>. Acesso em: 14 set. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Receita Federal. Instrução Normativa RFB Nº 1634, de 06 de maio de 2016**. Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica. Brasília, 6 maio. 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=73658>>. Acesso em: 17 set. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 13.313, de 14 de julho de 2016**. Brasília, 14 jul. 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/L13313.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13313.htm)>. Acesso em: 14 set. 2018.
- \_\_\_\_\_. Receita Federal. **Portaria PGFN nº 32, de 08 de fevereiro de 2018**. Regulamenta o procedimento de dação em pagamento de bem imóvel para extinção de débitos, de natureza tributária, inscritos na dívida ativa da União. Brasília, 8 fev. 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90027>>. Acesso em: 17 jul. 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional – Volume II**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2008.



ISBN 978-85-522-1115-0



9 788552 211150 >