

FACULDADE RUY BARBOSA

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

APRESENTAÇÃO

Esta Apostila compreende uma compilação e dissertação acerca de textos de vários autores relativos ao conceito e à definição de tributo, em face da atividade financeira do Estado, do Código Tributário Nacional e do Sistema Tributário Nacional, para habilitar o Acadêmico e Bacharel em Direito e Administração a reconhecer o Direito Tributário como um todo, ou seja: identificar e dissertar acerca do "conceito" tributo, sua natureza jurídica, espécies, princípios constitucionais relativos à tributação; interpretar as Normas Gerais de Direito Tributário - legislação, obrigação, crédito: suspensão, exclusão, extinção – decadência e prescrição tributárias, Administração Tributária: Fiscalização, Dívida Ativa e Certidões Negativas, a fim de instrumentalizá-los nas carreiras escolhidas.

Sua finalidade, portanto, é a de ser um Guia para o estudo proveitoso e a futura prática eficiente e eficaz da Judicatura ou da Administração Pública ou Privada.

*“Quanto mais você conhece seus direitos, mais você reconhece seus deveres,
mais você desarma seu agressor, menos você agride as pessoas e
maior e duradoura é a paz e a felicidade entre todos.”*

(Professora Josefina Ruas)

NDICE

PONTO 1 – TIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO (NOÇÕES - DIREITO FINANCEIRO).....	2
PONTO 2 - DIREITO TRIBUTÁRIO.....	2
PONTO 3 TRIBUTO.....	3
PONTO 4 – SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	11
PONTO 5 – LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	24
PONTO 6 - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	32
PONTO 7 - CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	46
PONTO 8 - ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	64
PONTO 9 - NOÇÕES DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL TRIBUTÁRIOS.....	66
PONTO 10 - NOÇÕES DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	68
BIBLIOGRAFIA.....	70

PONTO 1 – ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO (NOÇÕES - DIREITO FINANCEIRO)

Receitas Públicas

Aliomar Baleeiro, em Uma Introdução à Ciência das Fianças, Edição Revista Forense, ensina:

"As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como "entradas" ou "ingressos". Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de "movimentos de fundo", sem qualquer incremento do patrimônio governamental, já que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo.

Exemplificam esses "movimentos de fundo", ou simples "entradas de caixa", destituídas de caráter de receitas, as cauções, fianças e depósitos recolhidos ao tesouro; os empréstimos contraídos pelos Estados, ou as amortizações daqueles que o governo acaso concedeu, enfim as somas que as escrituram sob reserva de serem restituídas ao depositante ou pagas a terceiro por qualquer razão de direito e as indenizações devidas por danos causados às coisas públicas e liquidadas segundo o Direito Civil".

Etimologicamente receita advém do latim "recepta" e significa entrada.

Para Flora "Receita é o complexo de capital social necessário à execução dos diferentes serviços públicos".

Segundo Aliomar Baleeiro "Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo."

Para atender às despesas públicas, o Estado lança mão de recursos - as receitas públicas. Diversas classificações de receitas públicas são apresentadas pela doutrina de Direito Financeiro predominando a que as agrupa em receitas originárias e receitas derivadas.

As receitas originárias são as que têm origem no próprio patrimônio público ou na atuação do Estado como produtor de bens e serviços, como empresário. São as rendas provenientes dos bens ou empresas comerciais ou industriais do Estado, que os explora à semelhança de particulares sem exercer os seus poderes de autoridade, nem imprimir coercitividade à exigência de pagamentos", mas apenas cobrando preços por bens e serviços que dessa

forma fornece. São chamadas de "contratuais" por assemelhar-se o seu processo de formação ao da relação jurídica privada, caracterizada pela autonomia das vontades do Estado, de um lado, e dos particulares, do outro. São receitas de economia privada e direito privado. Souto Maior Borges as denomina "entradas a título comutativo". Aqui o Estado exerce o seu "jus gestionis" e quem paga os preços age "ex voluntate".

As receitas derivadas são as "obtidas dos particulares, envolvendo o patrimônio alheio e não próprio do Estado", "derivam do comando unilateral de vontade do Estado", em contraposição às originárias, onde a bilateralidade é a regra. São as "rendas que o Estado colhe do setor privado, por ato de autoridade", por isso que "caracterizadas pelo constrangimento legal para a sua arrecadação". Decorrem da atividade coercitiva do Estado. São receitas de economia pública e de direito público. Souto Maior Borges as designa "entradas a título contributivo". Aqui o Estado exerce o seu "jus imperii" e quem as paga age "ex lege".

Arrolam os autores, entre as receitas derivadas, as reparações e indenizações forçadas, os confiscos e apreensões, as penalidades pecuniárias e os tributos, entre outras. As mais relevantes são os tributos, por constituírem, de longe, a mais importante fonte de receitas públicas.

As receitas derivadas de natureza tributária são o objeto do Direito Tributário, que, didaticamente, se destacou do Direito Financeiro.

PONTO 2 - DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito tributário é o ramo do direito público interno que estuda os princípios e normas jurídicas que disciplinam a criação e exigência dos tributos, bem assim a relação jurídica tributária, isto é, aquela que se estabelece entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, mediante a ocorrência do fato gerador.

PONTO 3 - TRIBUTO

Conceito e Natureza Jurídica

A definição legal de tributo esponsada pelo CTN no art. 3º revela que se trata de uma receita pública derivada, consistente numa prestação, isto é, uma obrigação do sujeito passivo para com o Estado, proporcionando a este os recursos financeiros necessários à criação e manutenção dos serviços públicos através dos quais o ente político realizará a satisfação das necessidades da coletividade.

"Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Analisemos essa definição.

a) Prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir é a entrega, a transferência, realizada em dinheiro ou que em dinheiro seja conversível ou quantificável, como são os títulos e valores mobiliários, os bens e até mesmo os serviços.

b) Compulsória, instituída em lei, é a prestação forçada obrigatória decorrente de lei, portanto um dever jurídico, uma obrigação jurídica. Ou seja, não é facultativa, não é voluntária não deriva de contrato, convênio ou avença entre partes, não é obrigação ex voluntate. Não. Decorre diretamente da lei, é prestação imposta, obrigação ex lege. Há, aqui, dois aspectos a considerar: de um lado, está o dever jurídico, decorrente de lei, a obrigação legal; de outro refulge o princípio da legalidade garantia do sujeito passivo da obrigação. Significa que a obrigação deve ser imposição de lei stricto sensu.

c) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada traduz que a fiscalização e a arrecadação tributárias devem realizar-se em total conformidade com a legislação específica, em sentido estrito (as leis) ou amplo (os decretos, portarias, ordens de serviço, instruções normativas normas de execução etc., ou seja, categorias normativas infralegais editadas, porém, em plena conformidade com a lei).

d) Que não constitua sanção de ato ilícito vale dizer não se incluem os tributos entre as penalidades pecuniárias. O fato gerador destas é à infração à lei, cuja consequência é a sanção penal. Penalidades pecuniárias constituem sanção de ato ilícito; tributos não.

O tributo é portanto, objeto de obrigação de natureza pública. A obrigação tributária e seus elementos serão estudados em tópico próprio.

No art. 4º do CTN, o legislador prescreveu que "A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem assim a destinação legal do produto da arrecadação".

Pretende, Assim, o CTN que para a identificação da espécie de tributo seja pesquisado apenas o fato gerador, isto é, a situação da vida, hipoteticamente prevista na lei, que, verificada em concreto, faz nascer a obrigação de pagar o tributo. Por conseguinte, para se saber se o tributo é imposto, taxa ou contribuição de melhoria, deve-se atentar para o fato gerador abstraindo-se qualquer influência decorrente do nome ou características formais adotadas pela lei, bem assim não se deve levar em conta a destinação da receita, se para permanecer nos cofres públicas, satisfazer as despesas, ser restituída ao contribuinte, ou qualquer outra vinculação constitucional ou legal.

Os tributos, portanto, são classificados segundo o seu fato gerador, a sua hipótese de incidência.

Atento a esse critério legal, Geraldo Ataliba coloca a atuação estatal como fundamento para classificação dos tributos. Observa que a consistência da hipótese de incidência (ou fato gerador) é sempre: (1) uma atuação estatal ou (2) outro fato qualquer. E por esse critério classifica os tributos em:

(1) vinculados (a uma atuação estatal); e (2) não vinculados (a uma atuação estatal).

E, conforme a referibilidade entre a atuação estatal e o contribuinte, classifica os tributos vinculados em:

(1.1) tributos vinculados de referibilidade direta - que são as taxas; e

(1.2) tributos vinculados de referibilidade indireta - que são as contribuições de melhoria. Referibilidade indireta porque entre o contribuinte e a atuação estatal se interpõe terceiro elemento. No caso da contribuição de melhoria esse elemento é a valorização imobiliária.

Os tributos não vinculados são os impostos.

Se o imposto é o tributo que tem por hipótese de incidência uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, a taxa é o oposto. Taxa é o tributo que tem por hipótese de incidência uma situação legal conexa à atividade estatal específica relativa ao contribuinte. É o que diz Bernardo Ribeiro de Moraes.

Espécies

Para o CTN (art. 5º), são três as espécies tributárias: imposto, taxa e contribuição de melhoria. A nova Constituição, entretanto, arrola estas (art. 145) e mais os empréstimos compulsórios (art. 148), as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149).

- Imposto

O art.16 do CTN o define "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Há várias classificações dos impostos.

A primeira das classificações é a constitucional, que observa o critério da pessoa jurídica de direito público competente para instituir e exigir o imposto. Nesse ângulo de visão, os impostos são federais, estaduais e municipais.

Os impostos federais são da competência da União e estão especificados no art. 153 da Carta Magna.

Os impostos estaduais, que também são outorgados ao Distrito Federal, são os indicados no art. 155, da C.F.

Os impostos municipais são atribuídos aos Municípios e estão discriminados no art. 156, da Carta Magna.

Outra classificação importante dos impostos é a adotada pelo Código Tributário Nacional, cujo critério é o da categoria econômica em que incide a tributação. Os impostos são imposições que alcançam a economia privada ou a atividade produtora de riquezas dos particulares. Assim, onde houver atividade econômica e manifestação de capacidade contributiva das pessoas naturais ou jurídicas estará presente a tributação com impostos.

As categorias econômicas em que se lastreiam os impostos são três: o comércio exterior; o patrimônio e a renda; a produção e a circulação. Observa-se, no entanto, que o CTN, no particular, está alterado, pois há novos impostos criados, há impostos que foram extintos e há impostos que foram modificados após a sua edição.

Abreviadamente, essa classificação é a seguinte:

1 - Impostos que incidem sobre o comércio exterior:

a) I.I. b) I.E.

2 - Impostos que incidem sobre o patrimônio e a renda

a) I.T.R. b) I.P.T.U. c) I.T.D. d) I.T.I.V. e) I.R. f) I.P.V.A g) I.G.F

3 - Impostos que incidem sobre a produção e a circulação

a) I.P.I. b) I.C.M.S. c) I.O.F. d) ISS

Os impostos classificam-se ainda, em pessoais ou reais. Diz-se pessoal o imposto quando a tributação leva em consideração diretamente a pessoa para a fixação da base de cálculo. Aspectos subjetivos do contribuinte são apreciados quando da incidência. Leva-se em conta se o contribuinte tem direito a abatimentos e deduções, se teve prejuízo ou acréscimo patrimonial. Exemplo típico de um imposto pessoal é o de renda das pessoas físicas. O imposto real é aquele em que a tributação não observa as peculiaridades do contribuinte, incidindo sobre bens, mercadorias, serviços. São assim classificados o ICMS, o IPI, o ISS, dentre outros.

Outra classificação relevante divide os impostos em diretos e indiretos. Para a compreensão dessa classificação há de se entender o que é contribuinte de fato e contribuinte de direito. O primeiro é aquele sobre quem recai o ônus financeiro efetivo do tributo, a exemplo do consumidor, enquanto que o segundo é aquele a quem a lei atribui o encargo de calcular ou recolher o tributo. Contribuinte de direito será o industrial, o comerciante, etc. Quando na mesma pessoa se identificam os contribuintes de fato e de direito, diz-se que o imposto é direto como o IPTU, ITR, IPVA, ITD, etc. Quando se distinguem contribuintes de fato e de direito, considera-se indireto o imposto, como o ICMS, o IPI, etc.

Classificação que merece destaque, também é aquela que distingue os impostos em fixos e variáveis. Imposto fixo é aquele cujo valor a recolher independe de qualquer cálculo, portanto não se considera base de cálculo ou alíquota. Exemplo o ISS devido pelos profissionais autônomos e até mesmo por aqueles que exercem atividade profissional sob forma empresarial. O imposto é expresso em uma unidade de valor, como a UFP - Unidade Fiscal Padrão.

Os impostos variáveis subdividem-se em proporcionais, progressivos e regressivos. Imposto proporcional é aquele em que as alíquotas não variam, conforme aumente ou diminua a base de cálculo. O imposto é maior ou menor, conforme aumente ou diminua a base de cálculo. São exemplo o I.I., o I.P.I., o ICMS, etc. Imposto progressivo é aquele cujas alíquotas se elevam diretamente em razão da base de cálculo. A medida em que cresce a base de cálculo, aumenta a alíquota. A progressividade é típica do imposto de renda das pessoas físicas. Já o imposto regressivo é aquele em que as alíquotas se reduzem à medida em que aumenta a base de cálculo. Não há imposto regressivo no Brasil.

- Taxa

A atividade estatal específica relativa ao Contribuinte é o fato gerador da taxa, como está no art. 77, do CTN.

"As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição".

Essa disposição ajusta-se ao art. 145 da Constituição, verbis: "A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

.....

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

As taxas têm, pois, dois tipos de fatos geradores. Um deles é o exercício regular do poder de polícia.

A definição legal de Poder de polícia está no art. 78 do CTN:

"Considera-se poder de polícia a 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 tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos".

Sucintamente, pode dizer-se que o exercício do poder de polícia é a vigilância que a administração pública executa sobre a atividade dos particulares, para verificar se ela se realiza de acordo com a disciplina legal e sem prejuízo da coletividade. Exemplo: o proprietário de um terreno quer exercer o seu direito de nele edificar uma casa. A Prefeitura diante da planta e do memorial descritivo, verifica se a construção obedecerá às normas técnicas vigentes e não oferecerá perigo à saúde, à segurança e à higiene. Só então expedirá o respectivo alvará ou licença de construção. Para tanto, poderá cobrar taxa de licença.

O exercício do poder de polícia há que ser regular, assim definido no parágrafo único do art. 78:

"Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder".

Outro tipo de fato gerador da taxa é a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Os serviços públicos são gerais ou específicos. Gerais são os prestados à coletividade como um todo. Tais serviços são uti universi, quer dizer, são de utilização universal, geral. Exemplo: o serviço de segurança nacional prestado pelas Forças Armadas à Nação brasileira. Todos os brasileiros são beneficiados por esse serviço. Específicos são os serviços prestados a pessoas, individualmente consideradas, ou a um determinado grupo de pessoas. São serviços uti singuli, de utilização restrita.

A definição legal de serviços públicos específicos está no art. 79, II: são aqueles que "possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas".

O mesmo art. 79, no inciso III, define serviços públicos divisíveis: os que sejam "suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários".

O tipo em exame, de fato gerador das taxas, é a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. define o art. 79:

"Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte;

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento".

Exemplo: um contribuinte é proprietário de um terreno baldio, ao lado de uma casa, ambos os imóveis situados na mesma rua. A Prefeitura resolve dotar essa rua de esgotos sanitários. A sua implantação é considerada serviço específico, porque beneficia diretamente todos os imóveis nela situados (e respectivos proprietários); e divisível porque cada segmento de esgoto pode ser atribuído à utilização de cada um dos imóveis beneficiados. Seu vizinho, proprietário da casa, pagará taxa de esgoto porque se utilizará efetivamente do benefício; enquanto ela pagará taxa de esgoto por sua utilização potencial - o serviço foi colocado à sua disposição.

Não se esqueça finalmente, que as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos, como preceitua o art. 145 parágrafo 2º da Constituição Federal.

- Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria está definida na Constituição Federal, no art. 145, III.

(Analisar as chamadas Contribuições de Melhoria Facultativas, as quais, por serem obrigatórias em virtude de leis, não são tributos).

A hipótese de incidência da contribuição de melhoria é a obra pública da qual decorra valorização imobiliária. A valorização, que já foi explícita no texto constitucional, está agora implícita, defluente, inclusive do próprio nomen juris do tributo: contribuição de melhoria (impossível a exigência de uma contribuição de melhoria sem que se patentei uma melhoria advinda da obra pública. É absurdo exigí-la na hipótese de prejuízo, como o decorrente, por exemplo, da construção de elevados, cemitérios, prisões, etc., que poderiam resultar, até, em direito a indenização). Insista-se: se a contribuição é de melhoria, seu fato gerador e a melhoria dos imóveis, o que só pode significar, economicamente, valorização. Também implícito o limite de cobrança individual: deve corresponder ao benefício auferido, ou seja, obedecer ao princípio da proporcionalidade ao benefício especial recebido, como ensina Geraldo Ataliba. Já não se pode dizer o mesmo quanto ao custo da obra, pois uma obra pública pode causar mais valia inferior ou superior à despesa realizada, não sendo ilegítima a cobrança de contribuição que, no seu total, a ultrapasse.

- Empréstimos compulsórios

No seu art. 148, a Constituição outorga competência à União, para instituir empréstimos compulsórios

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, 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, o ou seja, o princípio da anterioridade do exercício.

Esse princípio não se aplica à primeira hipótese de instituição de empréstimos compulsórios. Com efeito, não seria lógico nem razoável exigir do Poder Público que aguardasse o exercício seguinte para arrecadar empréstimo destinado a acorrer às despesas extraordinárias especificadas, de caráter emergencial.

Na segunda hipótese, o investimento público deve inequivocamente caracterizar-se como inadiável e de interesse nacional da maior importância.

Em ambas as hipóteses, os empréstimos compulsórios sujeitam-se ao regime tributário, pois, inquestionavelmente, são tributos. tributos restituíveis, porém tributos. Não deixam de ser tributos por serem restituíveis: o destino do produto da arrecadação do tributo ou a sua denominação não interferem na sua natureza jurídica, como estatui o CTN (art. 4º). Ademais, como lembra Alfredo Augusto Becker, no empréstimo compulsório ocorrem duas espécies de reação jurídica: uma, tributária, em que o sujeito passivo é o contribuinte; outra, administrativa, em que o sujeito passivo é o Estado. Na primeira está presente a obrigação tributária do contribuinte, de recolher o empréstimo; na segunda, o dever financeiro do Estado, de restituí-lo. Essa restituição há que se fazer em dinheiro, se em dinheiro tiver sido satisfeito o empréstimo, não podendo o Estado devolver o tributo de outra forma (títulos, bens, serviços). E a quantia devolvida deve ser a mesma emprestada, ou seja, restaurada em seu poder aquisitivo no caso de inflação como a nossa, sob pena de configurar confisco, na tipificação do art. 150, IV, da Constituição.

O parágrafo único do art. 148 determina que a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou a sua instituição. Com base nessa afetação da receita, diz Roque Antonio Carrazza, que, "se o contribuinte puder demonstrar que o empréstimo compulsório que pagou não teve o produto de sua arrecadação aplicado naquela finalidade apontada na lei complementar que o institui, ele tem o direito de, observados os prazos prescricionais, repetir o que pagou", bem como, se ainda tiver algo a pagar, poderá deixar de fazê-lo.

- Outras Contribuições

"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.

() Parágrafo Renumerado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001:*

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001:

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001:

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001:

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.”

Artigo incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 19/12/2002

”Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 19/12/2002

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica.”

Além da contribuição de melhoria, de competência comum a todas as pessoas políticas tributantes, a Constituição, no seu art. 149, prevê três outras espécies de contribuição, porém de competência exclusiva da União, como instrumentos de sua atuação nas respectivas áreas: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (Acrescido de três parágrafos pela E. C. nº 33, de 11.12.2001

A regra é a exclusividade da União. O parágrafo único, todavia, contempla uma exceção: os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para custeio, em benefícios destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Para a instituição das três espécies de contribuição, determina a Lei Maior obediência: (1) às normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III); (2) ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I) (3) ao princípio da anterioridade legal (150, III, a); (4) ao princípio da anterioridade em relação ao exercício (150, III, b). Em relação a este último nos termos do art. 195, parágrafo 6º, abre apenas uma exceção para as contribuições sociais, que "só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado não se

lhes aplicando o disposto no art. 150, III b. No caso, a anterioridade anual é substituída pela anterioridade de noventa dias.

Contribuições sociais

As contribuições sociais destinam-se a financiar parte da seguridade social, como prescreve o art. 195, da Constituição Federal, verbis:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(*) I - ~~dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;~~

(*) *Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98:*

"I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;"

(*) II - ~~dos trabalhadores;~~

(*) *Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98:*

"II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;"

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

(*) § 8º - O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, ~~que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes,~~

~~contribuição para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.~~

(*) *Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98:*

"§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei."

Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98:

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98:

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98:

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)"

Como estabelece o parágrafo 4º outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social podem ser instituídas, obedecido o disposto no art. 154, I ou seja, mediante lei complementar, desde que não cumulativas e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados no texto da Carta Magna. Poderíamos designar essas "outras fontes" como contribuições sociais residuais.

O § 8º preceitua que o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. Está nesse caso a contribuição para o FUNRURAL.

Pelo parágrafo 7º, são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

As contribuições sociais, como se vê, são necessariamente vinculadas à seguridade social, que compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência social e à assistência social (art. 194).

Para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios nos casos e na forma da lei, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário (201, parágrafo 4º). A previdência social manterá seguro coletivo de caráter complementar e facultativo, custeado por contribuições adicionais (parágrafo 7º).

Não compreendido no conceito de seguridade social, o ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida, na forma da lei, pelas empresas, que dela poderão deduzir a aplicação realizada no ensino fundamental de seus empregados e dependentes. (212, parágrafo 5º). O salário-educação compete à União, sendo o produto de sua arrecadação partilhado com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, à guisa de assistência financeira o desenvolvimento de seus sistemas de ensino e o atendimento prioritário à escola obrigatória (art. 211, parágrafo 1º).

A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) passa a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego (239) e o pagamento do abono de um salário mínimo anual aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o PIS ou para o PASEP até dois salários mínimos de remuneração mensal (parágrafo 3º); o financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei (parágrafo 4º).

Ressalvadas da seguridade social, foram mantidas as contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (art. 240). tais são as contribuições em prol do SESC SESI, SENAI. Inobstante destinadas a entidades privadas, sujeitam-se ao regime tributário.

Registre-se ainda que o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (art. 56) manteve também a contribuição para o FINSOCIAL, criada pelo Decreto-lei nº 1940 de 25.05.82.

Atualmente as principais contribuições sociais são as devidas ao INSS (Instituto Nacional de Seguridade Social) e ao FGTS (Fundo de Garantia de Tempo de Serviço).

Contribuições de Intervenção no domínio econômico

(Ver art. 159, III, da CF/88, com Emenda Constitucional nº 44/04)

Como instrumento de sua atuação, compete exclusivamente à União instituir contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149).

Essa intervenção destina-se a assegurar os princípios gerais da ordem econômica (art. 170), uma vez que o Estado é agente normativo e regulador da atividade econômica, competindo-lhe exercer, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado (art. 174). (Ver Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001.)

Entre os exemplos, passados ou atuais, de contribuições dessa natureza podemos alinhar as contribuições ao antigo IBC (Instituto Brasileiro do Café), ao IAA (Instituto do Açúcar e do Alcool), ao Fundo de Defesa de Produtos Agropecuários - Cacau, e outras, como a Taxa de Melhoramento dos Portos e a Taxa de Renovação de Marinha Mercante, estas, embora com tal designação, reconhecidas como contribuições de intervenção no domínio econômico, como informa A. Teodoro do Nascimento.

Contribuições de interesse de categorias sociais ou econômicas

Como vimos, compete exclusivamente à União instituir contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (art. 149).

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, tais contribuições, por ele adjetivadas de "corporativas", "destinam-se a fornecer os cofres dos órgãos representativos das categorias profissionais". Em geral, esses órgãos são autarquias, de duas categorias diferentes, segundo Miguel Reale: (1) aqueles cujas receitas e despesas, por serem seus fundos de caráter público, devem ser compreendidos pelo orçamento anual da União (está nesse caso, v.g., o Instituto Nacional de Seguridade Social, o INSS, que enseja contribuições sociais); (2) aqueles que, por nada receberem do Erário, à conta do orçamento, não são neste incluídos (Cf. Américo Masset Lacombe). Essas últimas são as autarquias corporativas que arrecadam contribuições destinadas à fiscalização do exercício profissional. Entre elas contam-se as contribuições à Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), e aos diversos Conselhos (de Assistentes Sociais, de Biblioteconomia, de Contabilidade, de Corretores de Imóveis, de Economia, de Engenharia Arquitetura e Agronomia etc).

As contribuições sindicais, de que tratam o arts. 578 a 610 da CLT são da mesma natureza - de interesse das categorias profissionais ou econômicas, mas de espécie diversa: destinam-se aos sindicatos representativos de seus filiados. Como tributos, todavia, deixaram de existir a partir de 1995, com redução anual em cinco parcelas de 20% cada, sendo que a parcela destinada à conta de Emprego e Salário do Ministério do Trabalho e Previdência Social não é mais devida desde 1991. É oportuno lembrar que, sendo livre a associação profissional ou sindical (art. 8º) ninguém será obrigado a filiar-se ou manter-se filiado a sindicato (§ V). Todavia, para os voluntariamente filiados, "a assembléia

profissional fixará a contribuição que em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema federativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei" (§ IV) A contribuição descontada em folha, no caso, por ser voluntária, não é tributo.

PONTO 4 - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Brasileiro é de natureza constitucional, é rígido e é predominantemente racional e vem disciplinado nos arts. 145 a 162 da Carta Magna vigente, embora outros dispositivos constitucionais dispersos no texto constitucional se refiram à tributação e matérias pertinentes. O Sistema Tributário entrou em vigor em 1º de março de 1989, conforme regra prevista no art. 34 do ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Os fundamentos do Sistema Tributário nacional encontram-se na Constituição da República, principal fonte do nosso Direito Tributário e onde o sistema está. Com efeito, é a Carta Magna que, ao criar (constituir) o Estado brasileiro, disciplina o poder de tributar e distribui, entre as pessoas políticas constitucionais, as respectivas competências. Além de princípios, estabelece balizas, vedações e critérios que devem ser observados pelo legislador complementar e pelos legisladores ordinários das três ordens de governo. Os termos constitucionais deverão ser rigorosamente obedecidos.

A Constituição reserva ao sistema um capítulo especial (Capítulo I - DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL) do Título VI (DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO) abrangendo os artigos 145 a 162, embora a eles não se cinja, desbordando-se para outros, v.g., o art. 195. Assentado em princípios rígidos, o sistema tributário nacional compreende, precipuamente:

- 1 - Dos Princípios Gerais (arts. 145 a 149, da CF)
- 2 - Das Limitações do Poder de Tributar (arts. 150 a 152, da CF)
- 3 - Impostos da União (art. 153 e 154, da CF)
- 4 - Impostos dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, da CF)
- 5 - Impostos dos Municípios (art. 156, da CF)
- 6 - Da Repartição das Receitas Tributárias (arts. 157 a 162, da CF)

Princípios Constitucionais Tributários

Estão compreendidos nos artigos 145 a 149, da CF.

Dentre eles o princípio da capacidade contributiva ou da personalidade é o mais importante (art. 145, parágrafo 1 da CF).

Competência Tributária

Competência Tributária é a faculdade conferida pela Constituição às pessoas políticas autônomas para, através de lei, instituir tributos dentro de determinadas faixas de hipóteses de incidência, obedecidos princípios e critérios agasalhados pelo próprio texto constitucional. O conjunto desses princípios e critérios formam o que se chama sistema constitucional.

O exercício da competência tributária, como se assinala, é condicionado pelos limites estabelecidos pela própria Constituição e por ela disciplinado (CTN, art. 6º in fine).

"A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa"(CTN, art. 6º), por isso que, além da criação de tributos, é à lei que compete estabelecer as normas básicas para a sua administração - atividade que resolve a arrecadação, a fiscalização e o contencioso administrativo.

No Brasil, só a União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios são dotados de competência tributária.

Portanto, dentro da atividade estatal específica de cada pessoa política, só ela pode instituir o tributo vinculado.

Tendo em vista suas peculiaridades, a competência tributária pode ser classificada em:

- a) competência tributária privativa
- b) competência tributária comum
- c) competência tributária remanescente ou residual
- d) competência tributária especial
- e) competência tributária extraordinária.

Como o nome indica, a competência tributária privativa ocorre quando o tipo de tributo a ser instituído só pode ser objeto de instituição pela entidade estatal, a qual a Constituição, de forma clara e explícita designa como tendo a competência tributária para aquele de tributo.

Somente os IMPOSTOS são tributos de competência tributária privativa.

Ocorre a competência comum quando os três níveis de governo podem instituir tributos com natureza jurídica idêntica. Refere-se a tributos que podem ser criados e cobrados, em comum, pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, cada uma dessas entidades dentro de sua área de atuação político administrativa. Os tributos de competência comum estão previstos nos incisos II e III do art. 145 da Constituição, compreendendo as TAXAS e as CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA.

De maneira geral, é a entidade que presta o serviço que pode instituir e cobrar as TAXAS, assim como é aquela que realizou a obra de que decorre a valorização imobiliária que pode instituir e cobrar a CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.

Consiste a competência tributária residual ou remanescente em poder instituir impostos novos diferentes dos previstos na Constituição. Somente a União é titular da competência tributária residual nos termos do art. 154, I, da Constituição.

Logo, é da competência residual da União criar um novo imposto ainda não previsto. A exigência para que possa ocorrer essa instituição de um novo tributo é a inexistência de uma tributação anterior sobre o fato gerador ou base de cálculo que ensejarão a nova tributação.

O tributarista Dagoberto Cantizano fala de uma competência tributária especial, na qual grupa os EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS e as CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS.

Os EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS são tributos *sui generis*, com a competência instituidora afeta à União e estão previstos na Constituição, no art. 148.

Consiste a competência extraordinária naquela que é atribuída à União para instituir, em casos excepcionais, IMPOSTOS EXTRAORDINÁRIOS.

Competência e Capacidade Tributária Ativa - Distinção.

Não se confunda competência tributária com simples capacidade tributária ativa. Compreende esta o exercício da administração tributária, particularmente a execução das atividades da arrecadação e fiscalização. O detentor da competência é o titular também da capacidade tributária ativa; mas a recíproca não é verdadeira, porque a capacidade tributária pode advir de delegação, como prevê o art. 7º do CTN. A delegação, quando houver, compreende as garantias e privilégios processuais (parágrafo 1º) e pode ser revogada a qualquer tempo (parágrafo 2º).

A simples delegação de capacidade tributária ativa não constitui, portanto, delegação de competência. Nem constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos (§ 3º).

A capacidade tributária ativa pode ser delegada por uma pessoa política autônoma a outra, ou a qualquer de suas autarquias. Das delegações a autarquias têm sido objeto as contribuições especiais, cujo produto lhes é destinado para a realização de seus fins públicos.

Nada impede que haja ainda delegação a pessoas jurídicas de direito privado, desde que voltadas para "finalidades qualificadas como de interesse público" em virtude do princípio da destinação pública dos tributos, como preleciona

Geraldo Ataliba. Exemplos: contribuições aos Conselhos Profissionais (OAB, CRM, CREA, CRC, etc) e a entidade como o SESI o SESC e outras.

Por fim, ressalte-se que "o titular da capacidade tributária ativa, por força do princípio da legalidade, deve ser explicitamente indicado, por meio de lei, editada pela pessoa política competente. Nenhum ato normativo infralegal ("v.g.", um regulamento) pode fazê-lo, ainda que por delegação legal".

Impostos da União

Consoante o art. 153, da CF compete à União instituir impostos sobre: (I) importação de produtos estrangeiros; (II) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (III) renda e proventos de qualquer natureza; (IV) produtos industrializados; (V) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a valores mobiliários; (VI) propriedade territorial rural; (VII) grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

- Imposto de Importação (I.I)

Incide sobre a importação de produtos estrangeiros (CF 153, I), tendo como fato gerador a entrada destes no território nacional (CTN art. 19).

Suas alíquotas podem ser alteradas pelo Poder Executivo, "atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei" (CF, art. 153, parágrafo 1º), a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior (CTN, art. 21). Essa faculdade tem em vista o caráter extrafiscal do imposto, que, segundo Gerson Augusto da Silva, além da função financeira (a mais antiga e a menos importante) de prover o Erário, desempenha também as seguintes: (1) promocional, encarecendo o produto importado no limite necessário para estimular sua produção interna; (2) seletora, ensejando melhor utilização das disponibilidades de divisas, sempre escassas, mormente em países em desenvolvimento; e (3) protecionista, preservando, estimulando e expandindo a produção nacional, onerando o preço dos produtos estrangeiros.

Suas bases de cálculo são (CTN art. 20): (I) quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária; (II) quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País; (III) quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

São seus contribuintes (CTN, art. 22) o importador ou quem a lei a ele equiparar (I); e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados (II).

- Imposto de Exportação (I.E)

Incide sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (CF 153, II), sendo seu fato gerador a saída destes do território nacional (CTN, art. 23).

Suas alíquotas podem ser alteradas pelo Poder executivo, "atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei" C.F. 153, parágrafo 1º), a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior (CTN, art. 26). Nesse imposto também prevalece a função extrafiscal, a regra sendo não utilizá-lo, ou utilizá-lo com comedimento, para não prejudicar as exportações.

Suas bases de cálculo são (CTN, art. 24): (I) quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária; (II) quando a alíquota seja ad valorem o preço normal que o produto alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência. Neste último caso, considera-se a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional, o custo do financiamento (p. único). A lei pode adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço, excedentes de valor básico, fixado de acordo com os critérios e dentro dos limites por ela estabelecidos (CTN, art. 25).

Contribuinte é o exportador ou quem a lei a ele equipara (CTN 27).

Saliente-se que o art. 28 do CTN perdeu eficácia, vez que há mais vinculação da receita do imposto à formação de reservas monetárias.

- Imposto de Renda (IR)

Incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III), tendo como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (CTN, art. 43): (I) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e (II) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O imposto será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei (CF, art. 153, § 2º, I). (não obedece à letra c, do inciso III, do art. 150 da CF/88).

O critério da generalidade visa a não permitir que fiquem a salvo de tributação quaisquer pessoas ou classes, ou seja, veda a desoneração tributária concedida em razão da qualificação dos sujeitos passivos. O imposto de renda há que alcançar a todos, sem distinções ou privilégios. Por dirigir-se ao conjunto de contribuintes, trata-se de critério subjetivo.

Já o critério da universalidade visa a não permitir que fiquem a salvo da tributação quaisquer rendimentos, ou seja, o título de sua percepção é irrelevante para o imposto de renda. Por contemplar o universo dos rendimentos, trata-se de critério objetivo.

Quanto ao princípio da progressividade, significa a tributação por alíquotas crescentes, dividido o rendimento em classes de renda, de molde a intensificar a tributação no sentido da progressão das classes de renda.

Sua base de cálculo é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis (CTN, art. 44).

Contribuinte (CTN, art. 45) é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica que constitui o seu fato gerador, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição a possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. A lei pode atribuir, à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis, a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam (p. único).

- Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

Incide sobre produtos industrializados (CF, art. 153, IV), sendo o seu fato gerador (CTN, art. 46): (I) o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; (II) a sua saída de estabelecimentos do importador ou a quem a ele equiparar, do industrial ou a quem a lei a ele equiparar, do comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça a importador ou industrial; e (III) a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Considera-se produto industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoa para o consumo (p. único).

O IPI (CF, art. 153, § 3º): (I) será seletivo, em função da essencialidade do produto; (II) será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; e (III) não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; (IV) terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Suas bases de cálculo são (CTN, art. 47): (I) no caso de desembaraço aduaneiro, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar da entrada do produto no País, acrescido do montante: (a) do imposto sobre a importação; (b) das taxas exigidas para entrada do produto no País; (c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; (II) no caso da saída dos estabelecimentos referidos no inciso II do CTN: (a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; (b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente; (III) quando apreendido e abandonado e levado a leilão, o preço da arrematação.

Contribuintes são (CTN, art. 51): (I) o importador ou quem a lei a ele equiparar; (II) o industrial ou quem a lei a ele equiparar; (III) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso

anterior; (IV) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Contribuinte autônomo considera-se qualquer estabelecimento de importador, industrial ou arrematante.

- Imposto sobre operações financeiras (IOF)

Incide sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários (CF art. 153, V), tendo como fato gerador (CTN, art. 63): (I) quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado; (II) quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este; (III) quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito. O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência deste imposto, devido na operação de origem (CF, art. 153, § 5º).

Sua bases de cálculo (art. 64) são: (I) quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros; (II) quanto às operações de câmbio, respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição; (III) quanto às operações de seguro, o montante do prêmio; (IV) quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários: (a) na emissão, o valor nominal mais ágio, se houver; (b) na transmissão, o preço ou o valor nominal ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei; (c) no pagamento ou no resgate, o preço.

Suas alíquotas "atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei" (CF, art. 153, § 1º), poderão ser alteradas pelo Poder Executivo". Cabe dizer que, embora essa faculdade tenha em vista ajustar o imposto "aos objetivos da política monetária" e conste do art. 65 do CTN, esse artigo perdeu eficácia porque não tinha sustentáculo na Constituição anterior, não se podendo, pois, falar em reprivatização. Pelo mesmo motivo também é ineficaz o art. 67 do CTN, pelo qual a receita líquida do imposto se destina "à formação de reservas monetárias, na forma da lei."

Contribuinte (art. 66) é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei (CTN, art. 66).

- Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR)

Incide sobre a propriedade territorial rural (CF, art. 153, VI) tendo como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município (CTN, art. 29).

Sua base de cálculo é o valor fundiário (CTN art. 30).

“§ 4º [do art. 153 da CF/88] O imposto previsto no inciso VI do *caput*: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

Contribuinte é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (CTN, art. 31).

- Imposto sobre grandes fortunas (IGF)

Incidirá sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar (CF, art. 153, VII).

- Impostos extraordinários de guerra externa

Na iminência ou no caso de guerra externa, a União poderá instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessados as causas da sua criação. (CF, art. 154, II).

Esses impostos poderão incidir sobre quaisquer matérias, mesmo hipóteses de incidência de impostos estaduais ou municipais. Obedecerão ao princípio da legalidade, ou seja, somente poderão ser instituídos ou aumentados por lei ordinária federal, estando a salvo, porém do princípio da anterioridade. Na opinião de Roque Antonio Carrazza, "é razoável sustentar que, na vigência do estado de sítio, decretado com fundamento no art. 137, II (declaração de guerra ou resposta a agressão armada estrangeira), da CF, poderão ser tomadas medidas que levam a exigir, das pessoas, "impostos extraordinários".

- Impostos (e contribuições) da competência residual da União

A União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados na Constituição (CF, art. 154, I).

Poderá instituir ainda, obedecida a mesma regra, contribuições sociais destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social (CF, art. 195, § 4º).

Impostos dos Estados e do Distrito Federal

- Imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITD)

Incide sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (CF art. 155, I,)

Para afastar hipótese de conflito de competências, o § 1º do art. 155 da CF dispõe: (I) relativamente aos bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; (II) relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; (III) terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar: (a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; (b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Suas alíquotas máximas serão fixadas pelo Senado Federal (CF, art. 155, § 1º, IV).

- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS)

Incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (CF, art. 155). Incide também (§ 2º, IX): (*) Redação dada pela Emenda Constitucional de Revisão nº 33, de 11/12/2001: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

(b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. Incide ainda sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País (CF, art. 155, § 3º).

Não incide (CF, art. 155, § 2º, X): a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; (c) sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento

cambial; d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Cabe à lei complementar: (1) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos industrializados (CF, art. 155, § 2º, XII, e); (2) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal; isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 155, § 2º, XII, g).

Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (CF, art. 155, § 2º, I). Cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto (CF, art. 155, § 2º, XII, c). A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação (art. 155, § 2º, II): (a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes: (b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. cabe à lei complementar prever casos de manutenção de crédito relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e mercadorias (CF, art. 155, § 2º, XII, f).

Não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos (CF, art. 155, § 2º, XI).

Poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. A seletividade será determinada mediante fixação de alíquotas diferenciadas, observados, porém, os seguintes critérios:

(1) Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação (art. 155, § 2º, IV);

(2) É facultado ao Senado Federal (V): (a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; (b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

(3) Salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais (VI);

(4) Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á (VII): (a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto hipótese em que caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Cabe à lei complementar (art. 155, § 2º, XII): (a) definir seus contribuintes; (b) dispor sobre substituição tributária. (Ver Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001.)

§§ 3º, 4º e 5º do art. 155 da CF/88:

~~“(*) § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do “caput” deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País.~~

~~(*) Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93:~~

~~“§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II, do “caput” deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados do petróleo, combustíveis e minerais do País.”~~

~~(*) Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001:~~

~~§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto~~

poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001:

§ 4º Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.

Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001:

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*."

- Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)

Incide sobre a propriedade de veículos automotores (CF, art. 155, III).

"§ 6º [do art. 155 da CF/88] O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)"

Impostos dos Municípios

Os Municípios pode instituir os impostos abaixo (CF, art. 156) que também pertencem à competência do Distrito Federal (art. 147, in fine), consignando-se a seguir suas características constitucionais.

- Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU)

Incide sobre a propriedade predial e territorial urbana.

§1º do art. 156 da CF/88:

~~"(*) § 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.~~

(*) *Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/00:*

"§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:"

Inciso incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/00:

"I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e" (AC)"

Inciso incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/00:

"II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel." (AC)"

- Imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis (ITIV)

Incide sobre a 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 (CF, art. 156).

Não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. (art. 156, § 2º I).

Para prevenir conflitos de competência entre Municípios, estabelece a CF que "competete ao Município de situação do bem" (art. 156, § 2º, II). Explicar melhor.

- Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)

Incide sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência do ICMS, definidos em lei complementar (CF, art. 156, III).

~~"(*) § 3º O imposto previsto no inciso III, não exclui a incidência do imposto estadual previsto no art. 155, I, b, sobre a mesma operação.~~

~~(*) Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/03:~~

~~"§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:
I - fixar as suas alíquotas máximas;~~

~~(*) Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/6/02:~~

~~§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:~~

~~(*) Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/6/02:~~

~~I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;~~

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior."

Inciso incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/6/02:

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

Princípio jurídico, segundo Prof. Celso Antonio Bandeira de Mello, é o "mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico"(Elementos de Direito Administrativo - Ed. RT/1980, pág. 230).

As limitações constitucionais ao poder de tributar são princípios incertos na Constituição Federal, de forma explícita ou implícita, para regular e até vedar o exercício do Poder Tributário.

Assim, o legislador constituinte outorga o Poder Tributário, porém estabelece as condições e os limites do seu exercício pelo Estado, estabelecendo regras a serem seguidas rigorosamente, sob pena de inconstitucionalidade e

ofensa a direitos de pessoas físicas ou jurídicas, assegurados pela Lei Maior. São garantias do contribuinte perante o estado quando este exercer o Poder de Tributar.

Princípio da Legalidade Tributária Arts. 150, I, da C.F.

Estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito federal e aos Municípios "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça." Portanto, qualquer tributo somente pode ser exigido ou majorado mediante lei editada pelo Poder Legislativo próprio e sancionada pelo executivo correspondente. A garantia da Lei na imposição e exigência de tributos, bem assim na sua majoração, resguarda os contribuintes das investidas indesejáveis do poder tributante, pois o submete à apreciação e aprovação dos representantes do povo, reunidos na casa legislativa competente.

O legislador constitucional, no entanto, facultou ao Poder Executivo da União, por questões de política fiscal, observadas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos Impostos de Importação, Exportação, Sobre Produtos Industrializados e Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários, o que não configura, a rigor, exceção ao princípio da legalidade, porquanto, no fundo, haverá a lei autorizando o Executivo a fixar as alíquotas dos impostos aqui enumerados, estabelecendo as condições e os limites mínimos e máximos a serem observados.

Princípio da Anterioridade Tributária: Art. 150, III "b", da C.F.

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios "cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os institui ou aumentou". Decorre desse mandamento constitucional que qualquer tributo somente poderá ser exigido no exercício financeiro seguinte àquele em que foi publicada a lei que o criou ou aumentou. A lei que cria ou majora tributo terá que ser publicada até o dia 31 de dezembro do ano em curso para que se possa exigir o tributo a partir do dia 1º de janeiro do ano seguinte.

Alínea c, do inciso III, do art. 150 da CF/88:

"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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)"

O princípio da anterioridade tributária não se aplica aos Impostos de Importação, Exportação, Sobre Produtos Industrializados, Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou valores Mobiliários e, também, aos Impostos Extraordinários de guerra instituídos pela União. Os empréstimos compulsórios do art. 148, I e as contribuições parafiscais do art. 195, § 6º, ambos da carta Magna estão a salvo desse princípio também.

Princípio da Igualdade Tributária: Art. 150, II, da C.F.

Estabelece a Constituição Federal que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos."

Princípio da Capacidade Econômica do Contribuinte: Pessoalidade e Gradualidade dos Impostos: Art. 145, § 1º, da C.F.

Prescreve a Lei maior: "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."

Princípio da Imunidade recíproca: Art. 150, VI, "a" da C.F.

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre:

VI a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

É o princípio da imunidade recíproca das pessoas jurídicas de direito público, que proíbe a qualquer dessas pessoas titulares do Poder Tributário instituir e, conseqüentemente, exigir o tributo da espécie imposto uma em relação às outras, quando se tratar do patrimônio, da renda ou dos serviços próprios de qualquer delas.

Essa imunidade refere-se a impostos como ITR IPTU, ITIV, ITD, IPVA, IR, ISSQN.

A imunidade recíproca das pessoas jurídicas de direito público alcança também as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público no que diz respeito ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

A vedação em exame não se estende ao patrimônio, à renda, e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto, relativamente ao bem imóvel, de propriedade de uma das pessoas jurídicas que goze da imunidade ora estudada.

VI b) templos de qualquer culto;

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista esta expressa disposição constitucional, não podem criar impostos que incidam sobre os templos, compreendendo-se aí todos aqueles que possam incidir sobre os bens, rendas e serviços próprios da organização religiosa. Excluem-se, por conseguinte, dessa imunidade aqueles bens, atividades, rendas ou serviços que não sejam vinculados ou peculiares à atividade religiosa.

VI c) patrimônio, renda ou serviço dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos da lei.

Essa imunidade alcança apenas o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades aqui mencionadas, as quais devem atender às seguintes condições estabelecidas no CTN, artigo 14, I, II e III, sob pena de perda do benefício: não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, manterem escrituração de suas receitas e despesas e livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

VI d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

A Constituição Federal veda em absoluto a instituição de qualquer imposto sobre o livro, o jornal e os periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão, não sendo imunes a impostos, todavia, livros de interesse não cultural, a exemplo daqueles destinados à escrituração contábil ou fiscal.

A respeito do princípio da imunidade, deve-se ressaltar ainda, que só alcança os impostos que incidam sobre patrimônio, renda e serviços próprios das pessoas beneficiadas, podendo ser exigidos outros impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais.

Ao lado das imunidades gerais ora estudadas, existem as imunidades específicas que alcançam operações tributadas pelo IPI, ICMS, ITR, IOF, ITIV, dentre outros impostos e conforme regras constitucionais já estabelecidas em outros pontos deste trabalho.

Princípio da Irretroatividade Tributária: Art. 150, III, "a", da C.F.

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios "cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado".

Através desse princípio determina-se que a lei tributária que instituir ou majorar tributos só se aplica a fatos geradores ocorridos após a sua vigência, vedada a aplicação retroativa da lei, isto é, para alcançar os fatos pretéritos, salvo as hipóteses de retroatividade autorizadas pelo art. 106, I e II, do CTN, que será estudado no tema aplicação da legalidade tributária.

Princípio da Vedação de Tributo com Efeito de Confisco: Art. 150, IV, da C.F.

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios "utilizar tributo com efeito de confisco."

O confisco é uma penalidade consistente no perdimento da propriedade de bens ou outros elementos do patrimônio do sujeito passivo, que são incorporados ao patrimônio público.

Inadmissível, pois, por força de dispositivo constitucional, imprimir aos tributos caráter confiscatório de bens ou prendas do contribuinte.

Princípio da Liberdade de Trânsito: Art. 150, V, da C.F.

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvadas a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Preceitua a norma acima que é assegurado a todos os cidadãos o livre direito de ir e vir, bem assim de transportar bens no território nacional, sendo proibido a qualquer das esferas do Poder Tributante estabelecer exigências tributárias que afetem ou comprometam esse direito, facultando-se, no entanto, a exigência de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Outros Princípios Tributários

Princípio da Uniformidade Geográfica: Art. 151, I, da C.F.

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

Decorre desse princípio constitucional que a tributação federal haverá de ser uniformemente estabelecida para vigorar em todo território do país, não se concebendo que o Poder Tributante da União consigne qualquer privilégio em favor de Estado, do Distrito federal ou de Município, em prejuízo de outro.

Princípio da Não Tributação pela União da Renda das Obrigações da Dívida Pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como da Remuneração e dos Proventos dos Respectivos Agentes Públicos em Níveis Superiores àqueles que a União fixar para suas Obrigações e para seus Agentes. Art. 151, II, da C.F.

É vedado à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.

Princípio da não Instituição pela União de Isenções de Tributos da Competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios Art. 151, III da C.F.

É vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

A isenção é a dispensa do pagamento do crédito tributário relativamente a tributos e alcança fatos geradores futuros.

Princípio do não estabelecimento pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios de diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino: Art. 152 da C.F.

É vedado 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.

Princípio da Lei Específica para Concessão de Anistia Remissão, Subsídio, Isenção (§ 6º, do art. 150, da C.F. com redação da E.C. nº 3/17-03-93

Daí decorre que somente tem competência para anistiar, conceder subsídio, isenção, redução de base de cálculo, remissão etc., a pessoa jurídica de direito público à qual foi cometido o tributo e o benefício depende de lei que expressamente o conceda. Anistia e remissão serão estudadas no tema crédito tributário.

Princípio da Transparência Tributária

Recomendação salutar é a que consta do art. 150, § 5º, da Constituição Federal, que prescreve: "A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. É o chamado "Princípio da Transferência Tributária" que visa tornar transparente para o consumidor, o imposto indireto embutido no preço pago por mercadorias e serviços.

Como se sabe, o contribuinte de jure é o comerciante, o industrial, o produtor, ou seja, o destinatário legal da obrigação tributária; e o contribuinte de fato é o consumidor, que suporta o ônus tributário. Ocorre que quase nunca este último tem consciência do valor tributário que está pagando junto com o preço - e que será recolhido pelo contribuinte de direito.

O esclarecimento será útil tanto para o contribuinte-cidadão quanto para o Fisco, ambos sujeitos de direitos e deveres recíprocos. Tratando-se de limitações ao poder de tributar, dirigido ao legislador ordinário, a sua regulação deverá ser veiculada por lei complementar, sendo que às pessoas constitucionais caberá inseri-las na legislação ordinária.

PONTO 5 - LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Legislação (do latim *lex*, *legislatio*) é o conjunto ou corpo de normas sobre determinada parte do Direito, e, em, sendo assim, entende-se por "Legislação tributária" o conjunto ou corpo de disposições normativas sobre tributos e relações que lhes correspondam.

No direito positivo brasileiro a expressão "Legislação Tributária" compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes - art. 96, do CTN.

Cuida-se, portanto, de um conceito do legislador que independe de qualquer posição doutrinária, no sentido de não se limitar aos atos formalmente considerados como leis ou deles integrantes, com os decretos, por exemplo, mas envolvendo outros atos administrativos (normativos), inclusive os de natureza jurisdicional.

A expressão "Legislação Tributária" do art. 96, do CTN é, todavia, mais abrangente, devendo-se acrescentar ao rol do dispositivo citado os diplomas mencionados no art. 59 da Constituição, que trata do processo legislativo, e que são: as emendas à Constituição, as leis complementares, as leis ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos e as resoluções.

Lei Complementar Tributária, sua posição hierárquica e campo de atuação no Sistema Tributário Brasileiro

Segundo a função que dentro do Sistema Tributário Brasileiro desempenham as espécies normativas, poderíamos, à moda de Kelsen, com elas construir uma pirâmide, no vértice superior da qual colocaríamos a Constituição e emendas que nela se integram; num nível imediatamente inferior, as leis complementares e determinadas resoluções do Senado; mais abaixo, as lei ordinárias, juntamente com as medidas provisórias, as leis delegadas e os decretos legislativos; num nível infrageral e subordinados às leis, os decretos; e finalmente, após estes, as normas complementares.

- Constituição

A Constituição é a suprema lei do país, a base do nosso sistema tributário positivo. Não só dispõe sobre a organização nacional - a estrutura do Estado brasileiro - criando-lhe as quatro pessoas políticas autônomas (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), como lhes atribui as respectivas competências, inclusive a tributária. Por isso - por tratar da organização nacional - é lei nacional. Não cria tributo algum, mas prevê os tributos a serem

criados pelas pessoas políticas autônomas, estabelece os princípios e critérios de sua disciplina e as limitações ao poder de tributar. No mesmo nível da Constituição - e por nela se integrarem - estão as emendas constitucionais.

É muito importante saber sobre o estabelecimento da hierarquia das leis, pois, para a resolução dos casos práticos, uma norma de hierarquia inferior à Constituição não pode dispor de modo contrário a esta, sob pena de inconstitucionalidade, e uma norma de hierarquia inferior à lei ordinária tampouco pode contrariar esta, sob pena de ilegalidade.

Assim, se a CF prevê, para certa matéria, a necessidade de Lei Complementar, e, num segundo passo, em função dela, o sobrevir da Lei Ordinária, a hierarquia será a seguinte:

- Constituição Federal.
- Lei Complementar.
- Lei ordinária.
- Decreto executivo.

Por exemplo, o artigo 155, § 2º, XII, "a" diz: cabe à lei complementar definir os contribuintes do ICMS. Logo, a Lei Complementar definirá tais contribuintes (cuja regra geral abrangerá todo o território nacional), e os Estados e o Distrito Federal, através de Lei Ordinária, em função do princípio da legalidade introduzirão nos respectivos territórios tais definições, para obrigarem os respectivos contribuintes.

Contrariamente, se a Constituição Federal remeter a matéria diretamente à Lei Ordinária, sem haver a necessidade de Lei Complementar, nos parece claro que, na hipótese específica, a hierarquia será a seguinte:

- Constituição Federal.
 - Lei Ordinária.
 - Decreto executivo.
- Por exemplo, as alíquotas internas do ICMS (art. 155, § 2º, V, "a" da CF).

Outras vezes, a Constituição Federal remete a matéria diretamente à Resolução do Senado Federal (desnecessária a Lei Complementar), como é o caso do art. 155, § 2º, IV, para estabelecer as alíquotas máximas do ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, hipótese em que a hierarquia será a seguinte:

- Constituição Federal
- Resolução do Senado Federal
- Lei ordinária
- Decreto executivo.

- Leis complementares

As leis complementares são também leis nacionais (e não simplesmente federais), porque subordinam todas as pessoas políticas autônomas. Obedecem a processo legislativo especial, dependendo, a sua aprovação, da maioria absoluta dos membros das duas casas do Congresso Nacional (Constituição, art. 69). Hierarquicamente superiores às leis ordinárias e aos outros diplomas legais do mesmo nível daquelas, aparecem logo abaixo da Constituição, que completam (complementam) naquilo que a Lei Maior lhes reserva.

Consoante o art. 146, cabe à lei complementar: (I) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (II) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (III) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (c) adequado tratamento tributário do ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Ao longo do capítulo do sistema tributário outras matérias específicas cabem à lei complementar: 148, 149 (1ª parte); (195, § 4º por combinação); 153 VII; 154 I, artigos 155 §§ 1º, III, 2º, X, "a", XII; 156, III e § 3º; 157; 158 § único I; 159, I e 161.

Ressalvadas as hipóteses citadas, não podem as leis complementares versar sobre matéria tributária função adstrita às leis ordinárias das pessoas políticas autônomas, detentoras das competências tributárias outorgadas pela Constituição. Por isso, as leis complementares também não criam tributo, a não ser excepcionalmente, nas hipóteses dos arts. 148 e 154, I. 153, VII.

Por vincular todas as pessoas políticas autônomas, para as quais irradia suas normas, a Lei nº 5.172, de 25.10.66, - o CTN - não obstante seu nomen juris, pertence, ratione materiae, à categoria de lei complementar. Diga-se o mesmo, por exemplo, dos Decretos leis nºs 406, de 31.12.68, e 834, de 08.09.69.

- Os Tratados e Convenções internacionais

De acordo com o artigo 84, VIII, da C.F. compete privativamente ao Presidente da República "celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional".

Em matéria tributária, os tratados e convenções internacionais são particularmente importantes no campo dos chamados Impostos sobre o Comércio Exterior (impostos sobre a importação e exportação) como são exemplos na Europa o caso do Mercado Comum Europeu (tratado de Roma), e entre nós a ALADI, e também para evitar a chamada tributação internacional, muito freqüente especialmente em relação ao imposto de renda.

Neste último caso, são feitos para impedir que os cidadãos ou empresas de um país que tenham domicílio ou sede, propriedades ou negócios em outro, fiquem sujeitos a duplicidade de imposições.

O CTN declara que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha (art. 98)".

Eles revogam e modificam, todavia, somente só enquanto veiculados por uma lei referendadora - o decreto legislativo - a qual efetivamente, é que está modificando a legislação tributária interna.

- Leis ordinárias

Estas são os atos especificamente criadores das obrigações tributárias. De acordo com a competência estabelecida na Constituição e disciplinada pela Lei Complementar, o poder legislativo de cada nível de Governo emana a lei criadora do tributo; somente a lei devidamente emanada é a fonte originária da obrigação tributária, caracterizando-se como "obrigação ex lege". O processo legislativo da Constituição previu no gênero das leis, não só a lei ordinária, como ainda a lei delegada, a medida provisória, o decreto legislativo e a resolução do Senado, atos esses que emanados regularmente sobre tributação criam obrigações tributárias.

- Medidas provisórias

Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato a Congresso nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias (art. 62). As medidas provisórias perderão eficácia, desde a sua edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes (p.único).

A uma apreciação ainda que rápida do texto ressalta imediatamente que: (1) medida provisória não revoga lei anterior - apenas suspende sua eficácia pelo prazo máximo de sessenta dias; (2) dentro desse prazo, poderá ou não ser convertida em lei. Não o sendo, desaparecerá; (3) enquanto perdure, não é lei - apenas tem força de lei, dependendo, os efeitos por ela produzidos de disciplina do Congresso Nacional.

Em face do processo legislativo vigente, é possível criar tributo por medida provisória, com força de lei, tendo em vista o disposto no artigo 62 da Constituição Federal. Embora esta posição não seja unânime na doutrina, é bom lembrar a medida provisória que institui contribuição social em 1990, posteriormente convertida em lei ordinária, nos termos do citado artigo 62 e a que aumentou o imposto de renda em 93.

- Resoluções do Senado Federal

A Constituição federal de 1988 prevê várias hipóteses, no campo tributário, em que se exige. Resolução do Senado federal. (Ver art.155,§1º,IV;§2º,IV;V,"a" e V,"b",CF)

- Decretos legislativos

Decretos legislativos são atos do Poder Legislativo que independem da sanção do Poder Executivo. Através deles, exerce o Congresso Nacional as competências exclusivas que lhe são outorgadas pelo art. 44 da Constituição, inclusive a de "resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional" (art. 49, I).

Os decretos legislativos têm sido utilizados para a aprovação, pelo Congresso Nacional, dos tratados e convenções internacionais firmados pelo Poder Executivo.

As fontes enumeradas acima são as principais do direito tributário, as quais podemos chamar de fontes primárias. As que se seguem podemos denominar de derivadas, secundárias, ou subsidiárias. Contêm normas de direito tributário, porém inferiores e subordinados à lei. Sua existência depende da lei que exige regulamentação.

- Decretos executivos ou regulamentares

Na lição de Hely Lopes Meireles, os decretos são "atos administrativos da competência exclusiva dos chefes do Executivo, destinados a prover situações gerais ou individuais, abstratamente previstos de modo expresso, explícito ou implícito pela legislação" (v. Direito Administrativo Brasileiro, 1964, Editora revistas dos Tribunais).

O decreto é inteiramente subordinado à lei. Não pode contrariá-la nem excedê-la ou restringí-la. O Código Tributário Nacional preceitua:

"Art. 99 - O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta lei".

- Normas complementares

O Código Tributário Nacional arrola no artigo 100 as Normas Complementares, consideradas fontes secundárias do Direito Tributário.

Reza o referido dispositivo legal:

"São normas complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais, e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

Parágrafo único - A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo".

Cumpra, de início distinguir as normas complementares das leis complementares. Estas são complementares da Constituição Federal e não das leis, dos tratados e convenções internacionais, e dos decretos, como as primeiras.

- Atos normativos

Os atos normativos previstos no inciso I do artigo 100 consubstanciam um comando geral dos órgãos do Poder Executivo com o escopo de propiciar a correta aplicação da lei. São exemplos as portarias, circulares, avisos, resoluções (obviamente, não as do Senado Federal), ordens de serviços, pareceres normativos, e ditados pelas

autoridades que integram os escalões inferiores aos Chefes da Fazenda, Chefes do Poder Executivo, tais como Ministro da Fazenda, Secretários da Fazenda, Secretário da Receita Federal, Coordenadores de Administração Fazendária, Coordenadores de Sistemas de Fiscalização, Diretores de repartição fiscais, etc. Os atos normativos são expedidos visando à orientação dos sujeitos passivos e devem ser obedecidos pelos funcionários fiscais. São obrigatórios desde que não conflitem com a legislação tributária por eles complementada.

- Decisões administrativas com eficácia normativa

Em princípio, as decisões administrativas só alcançam o caso concreto em julgamento. Mas, conforme se depreende da análise do dispositivo em exame, há situações especiais, principalmente nas denominadas questões de direito, em que a lei confere a decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, eficácia normativa, determinando que elas constituam precedente de observância obrigatória. Reproduzem elas uma norma da administração que visa a adequar a hipótese legal a situações concretas objetivas.

- Práticas reiteradas

PRÁTICAS ADMINISTRATIVAS ou praxis administrativa são "as regras reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas na solução de casos semelhantes". É a orientação fiscal adotada pela administração na aplicação de leis e regulamentos. Embora o Código não tivesse reproduzido o texto do seu anteprojeto - que além das práticas mencionava os usos e costumes - é difícil deixar de fazer conexão com aqueles. Que são usos e costumes serão práticas reiteradas?

- Convênios

A Fazenda Pública da União e a dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio (vide art. 199 do C.T.N.).

Note-se que, de acordo com o disposto no parágrafo único do artigo 100 do CTN e a observância das normas complementares exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Assim, torna-se obrigatório o recolhimento do tributo devido com a revogação dos atos normativos contrários à lei que dispensaram seu pagamento. Por outro lado, muito justa se afigura a exclusão de penalidade, juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo pois se a própria administração, edita os atos normativos, adota uma prática reiterada ou celebra um convênio, inadmissível se torna punir ou onerar o sujeito passivo que atendeu às suas determinações.

- Os Convênios nacionais em matéria de ICM e ICMS

De outra categoria outrossim, são os convênios celebrados e ratificados pelos Estados, nos termos de lei complementar, como previsto no art. 155, § 2º, XII, g da Constituição, com vistas à concessão ou a revogação de isenções do ICMS. Estes inovam na ordem jurídica, equivalentemente às leis. Esses convênios, de acordo com a Lei Complementar nº 24, de 07.01.1975, devem ser ratificados pelo Poder Executivo de cada Unidade da Federação.

A guisa de exemplo, pode ser citado o convênio celebrado em 15 de dezembro de 1970, pelo Ministro da Fazenda e os Secretários da Fazenda, que criou o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais. Capítulo à parte, os convênios exigidos pelo artigo 155, § 2º, XII, "g" da Constituição Federal para a concessão de isenções do ICMS que são celebrados e ratificados pelos Estados, de acordo com o disposto em lei complementar, a fim de evitar "guerra fiscal" e conflitos tributários.

(Ver o Convênio ICM 66 de 14.12.88, que fixa normas para regular provisoriamente o ICMS, com fundamento no § 8º do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 24, de 7 de Janeiro de 1975).

Vigência no tempo e no espaço

Vigência é a existência e obrigatoriedade de lei no tempo e no espaço.

De acordo com Eros Roberto Grau in Conceito de Tributo e Fontes de Direito tributário "Ocorre vigência da legislação tributária quando, a partir de um momento de tempo e nos limites de um espaço geográfico, ela se torna obrigatória, vinculando aos seus termos a administração e os particulares.

A vigência da legislação tributária, ressalvado o disposto nos arts. 101 a 104 do CTN., rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, vale dizer, pela Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Decreto-Lei nº 4657 de 04 de setembro de 1942).

- No tempo

Transposta a "vacatio legis", isto é, transcorrido o prazo que medeia da publicação da lei à sua entrada em vigor, torna-se ela obrigatória. Porém, atualmente, quase todas as leis determinam a sua entrada em vigor na data de sua publicação. Por outro lado, as leis que criam ou aumentam tributos precisam obedecer ao princípio da anterioridade.

Entretanto, as regras da Lei de Introdução ao Código Civil não se aplicam às normas complementares, que entram em vigor na data de sua publicação, se atos administrativos; trinta dias após a data de sua aplicação, se decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa e, finalmente, na data neles prevista, tratando-se de convênios (v. art. 103 do CTN.).

Em suma, as leis tributárias entram em vigor na data nelas fixada ou omitida esta, quarenta e cinco dias após sua publicação, excetuando-se os dispositivos de leis que criem ou majorem tributos, sujeitos ao princípio da anterioridade, que entram em vigor no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao de sua publicação. relativamente às normas complementares, deve ser obedecido o art. 103 do CTN.

- No espaço

A vigência da legislação tributária no espaço submete-se, via de regra, ao princípio da territorialidade. Assim, a legislação tributária da União vale, em princípio, apenas dentro do território brasileiro. Mas pode, por exceção alcançar sujeitos passivos fora do território brasileiro, que estejam subordinados à soberania do poder tributante nacional. Isso pode se dar quando os sujeitos passivos são brasileiros ou por ocorrer no país estrangeiro a operação sujeita à tributação

Exceto os casos em que prevalece o princípio da territorialidade, quando o sujeito passivo está no Brasil ou a operação tributada corre em nosso país, a legislação tributária só logrará alcançar pessoas ou fatos situados fora do território nacional em virtude de tratados ou convenções internacionais.

Da mesma forma, a legislação tributária dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, vigora apenas dentro dos seus respectivos territórios. Mas, o art. 102 d CTN. prevê a extraterritorialidade se isso for acordado entre essas Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno, por meio de convênios, ou em face do disposto em leis complementares, que dispuserem sobre normas gerais de direito tributário.

Aplicação

Aplicação é a produção de efeitos jurídicos pela lei. Aplica-se a norma legal que define juridicamente o fato.

A aplicação é consequência de que depende a eficácia da legislação vigente, mediante a sua incidência sobre determinadas situações Assim, embora um texto de legislação tributária tenha plena vigência, a sua eficácia relativamente à situação considerada, decorrerá da incidência, ou seja, da aplicação do comando normativo que consubstancie.

Segundo o art. 105 do CTN., a legislação tributária regula fatos futuros, não fatos passados. A aplicação da legislação tributária é imediata só quanto aos fatos geradores futuros e pendentes. Em outras palavras é gerador o fato descrito na lei que ocorra após a edição desta (fato futuro). Pode acontecer, entretanto, que o fato se tenha iniciado antes da lei e só se complete depois e, nesse caso, a legislação tributária tem efeito imediato (fato pendente).

Do exposto se conclui que a legislação nova, desde que vigente, alcança o fato gerador pendente, mas se constituída a situação descrita pelo legislador, isto é, se realizadas todas as circunstâncias materiais necessárias e suficientes para determinar o nascimento da obrigação tributária. (Vide fatos geradores complexivos nesta apostila, mais à frente). Como se vê, como regra, a legislação tributária não retroage. Para melhor compreensão do assunto, o art. 105 deve ser interpretado em consonância com o 144, também do CTN., que preceitua:

"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 renovada."

De acordo, portanto, com o princípio da irretroatividade, aplica-se a lei vigente à data do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Aplica-se essa lei (considerando-se as previsões quanto à alíquota, à base de cálculo e ao sujeito passivo, principalmente) e não a lei vigente à época do lançamento, distinta da anterior. Isto com respeito à lei material. Todavia, a legislação tributária formal que não se reporte ao fato gerador tem, portanto, aplicação imediata, segundo o disposto no § do art. 114 do CTN.

"Aplica-se a lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros".

A aplicação da lei tributária nova retroativamente, isto é, a situações passadas, está prevista no art. 106 do CTN.

A primeira hipótese trata da lei expressamente interpretativa. É a chamada interpretação autêntica que ocorre quando o texto legal novo esclarece ou supre o anterior. Interpretativa é a lei que interpreta outra, a fim de esclarecer suas ambigüidades ou obscuridades.

A lei interpretativa exclui a aplicação de penalidades à infração dos dispositivos interpretados. Por fim, a irretroatividade do texto da lei interpretativa, ao contrário do que ocorre nas hipóteses do inciso II, aplica-se a todos e quaisquer atos, mesmo àqueles que se configurem como definitivamente julgados.

Relativamente ao inciso II do art. 106, que cuida da retroação benéfica, exige-se, para as três hipóteses, que o ato não esteja definitivamente julgado.

Interpretação

Interpretar significa buscar o sentido, o conteúdo e o alcance de uma norma jurídica.

Interpretação é a atividade lógica em decorrência da qual se declara o que está determinado numa lei.

Assim como as normas de direito em geral devem ser interpretadas, para que se dê a sua fiel aplicação aos casos concretos, também as normas tributárias, integrantes do ordenamento jurídico, devem ser interpretadas, obedecendo-se aos parâmetros fixados no Código Tributário nacional e às regras de interpretação do direito de modo geral.

Os métodos de interpretação do Direito de modo geral são os mesmos utilizados na interpretação da legislação tributária. Assim, são utilizados os processos de interpretação gramatical, lógico sistemático histórico e teleológico na interpretação da norma tributária.

O CTN prescreve:

a) interpreta-se de forma LITERAL, a legislação tributária que trata de suspensão ou exclusão do crédito tributário, concessão de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.

b) interpreta-se de forma benigna ou mais favorável ao sujeito passivo as normas que definem infrações ou cominam penalidades em caso de dúvida quanto:

1 - à capitulação legal do fato;

2 - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

- 3 - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;
- 4 - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Estabelece o CTN, ainda, quanto à interpretação da legislação tributária que "os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários". Porém, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou imitar competências tributárias.

Integração

Não se deve confundir integração com interpretação. Integrar a lei significa preencher-lhe as lacunas, suprir suas omissões, tendo em mira sua aplicação a casos concretos. A propósito, preceitua o art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil: "quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito"

São processos de integração da legislação tributária consagrados pelo art. 108 do CTN: a) a analogia; b) os princípios gerais de direito tributário; c) os princípios gerais de direito público; d) a equidade.

Desse modo, diante da legislação omissa, o aplicado da lei deve se valer dos métodos de hermenêutica, prescritos pelo CTN. Ainda mais, sucessivamente, na ordem indicada no texto legal, cada um sendo utilizado depois de esgotado ou tentado o anterior.

- Analogia

Consiste em aplicar a um fato, não especialmente previsto na legislação tributária, os dispositivos legais pertinentes a casos semelhantes. Já que nem todos os casos podem ser previstos especificamente na legislação, o aplicador deve se valer da semelhança.

Destarte, o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei, em decorrência do princípio constitucional da estrita legalidade dos tributos (§ 1º do art. 108 do CTN).

Exemplifica Aliomar Baleeiro que "de longa data, as leis sobre direitos de importação e de imposto de consumo faziam expresso e largo emprego da analogia na assemelhação de mercadorias não previstas em suas tabelas".

- Princípios gerais de Direito Tributário

Os princípios são fontes primárias para soluções jurídicas. A Constituição Federal apresenta vários princípios constitucionais tributários, tais como o da legalidade dos tributos, o da anterioridade dos tributos, etc. Assim, se o texto legal não fornece elementos para construção analógica, o aplicador, deve pesquisá-los em outras legislações tributárias que integram o sistema nacional.

- Princípios gerais de Direito Público

O fato de ser o Direito tributário ramo especializado do direito público não significa que esteja divorciado dos demais ramos. O Direito Tributário faz parte de um sistema orgânico. Conforme já vimos, nenhum ramo se utiliza somente de princípios próprios. Assim, no caso de lhe faltarem princípios próprios, para casos excepcionais ou imprevistos, socorre-se de princípios alheios, pertencentes ao direito constitucional, ao direito administrativo, ao direito financeiro, ao direito processual, etc.

- Equidade

As normas jurídicas são formuladas em abstrato, são hipóteses, descrevem situações que comumente ocorrem. Mas, pode acontecer que elas sejam inadequadas injustas, excessivamente severas. Sendo assim, cumpre ao aplicador da lei socorrer-se da equidade, que nada mais é do que o abrandamento da lei, com o fito de adequá-la ao caso concreto.

O emprego da equidade não poderá, jamais, resultar na dispensa do tributo, o que somente cabe à lei fazê-lo.

PONTO 6 - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária é uma relação jurídica entre o Estado (credor), de um lado, e outras pessoas (devedor), de outro, pela qual, em virtude da ocorrência de um fato ou situação jurídica, conforme previsão legal, o credor tem o direito de exigir do devedor uma prestação de dar (dinheiro) ou de fazer ou não fazer ou tolerar.

A obrigação de dar é o pagamento do tributo. São exemplos de obrigação de fazer: apresentar declaração, informar, etc.; de não fazer: importações proibidas, transporte de mercadorias desacompanhadas de guia, etc.; de tolerar (ou suportar): exame de livros e arquivos, levantamentos de estoques, inspeção de locais, etc.

A obrigação é velho instituto de Direito Civil, que rege as relações entre particulares. Já a obrigação tributária é instituto do Direito Tributário, ramo do Direito Público. Esse caráter público da obrigação tributária está em que se trata de obrigação ex lege: ela nasce da lei. Além da causa, outros elementos explicitam a natureza pública da obrigação tributária.

Esse caráter público distingue a obrigação tributária das demais obrigações jurídicas. São seus traços distintivos:

- a coercibilidade: os tributos são exigidos pelo Poder Público pela força impositiva da lei e não de uma relação negociada entre o Estado, de um lado, e os particulares, do outro. A vontade das partes é substituída pela vontade da lei;

- a inderrogabilidade: ao contrário das obrigações de direito privado, a obrigação tributária não pode ser alterada pelas partes, senão em virtude da lei;

- as consequências do inadimplemento: enquanto que no direito privado são meramente civis (reparação do dano, etc), na obrigação tributária vão além do pagamento do tributo: acarretam inclusive punições de diversas ordens;

- a executoriedade: o débito tributário, formalizado pelo lançamento e pela inscrição da dívida, é título executivo.

- uma das partes, o sujeito ativo, é o Estado, entidade pública;

- a prestação ou objeto: - O tributo - se destina a finalidades eminentemente públicas, sendo público o seu escopo - a sustentação de toda a estrutura do Estado, que atende aos interesses da coletividade.

- Obrigação Principal e seus elementos

O CTN (art. 113) divide a obrigação tributária em principal e acessória.

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 (§ 1º).

A obrigação tributária principal está na lei apenas em abstrato, sendo indispensável que ocorra o evento que ela mesma previu como necessário e suficiente para que a obrigação se concretize, e denominado, por isso mesmo, de fato gerador.

O fato gerador terá de ser sempre um fato econômico de relevância jurídica ou um fato jurídico de consistência econômica, cuja eleição, pela lei, se destine a servir de pressuposto para o surgimento da obrigação de pagar um tributo determinado.

- Sujeito ativo

Vimos que a Constituição é a principal fonte do Direito Tributário, porque é a Lei Magna que, ao criar (constituir) o Estado, disciplina o poder de tributar e distribui, entre as pessoas políticas constitucionais, as respectivas competências.

Sujeito ativo é o credor, ou seja, aquele que tem o direito de exigir do devedor (sujeito passivo o cumprimento da prestação. É pessoa que tem o direito de exigir de outrem uma prestação de dar, fazer, ou não fazer.

De acordo com o art. 119 do CTN, "Sujeito ativo é pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento."

Conforme já foi exposto no ponto 4.3.2, a competência tributária é outorgada pela Constituição Federal à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. A denominada competência tributária plena compreende a criação, a fiscalização, a arrecadação e a administração dos tributos. Desse modo, quem possui competência tributária plena pode obviamente, ser sujeito ativo da obrigação tributária. Por outro lado, pessoas destituídas de competência tributária plena podem ser dotadas, pelas titulares desse poder, de capacidade tributária ativa. Há certas autarquias, órgãos paraestatais, ou profissionais como os sindicatos, que exigem, fiscalizam e arrecadam tributos, por delegação, embora despojados de competência tributária plena.

Quando a pessoa jurídica de direito público se constitui pelo desmembramento territorial de outra subroga-se nos direitos destas, adotando sua delegação até que entre em vigor a própria (vide art. 120 do CTN).

Quanto às limitações específicas à competência tributária estadual, nos reportemos ao ponto 4.5.

- Sujeito passivo

É a pessoa obrigada ao cumprimento da prestação tributária. Considerando que o CTN divide as obrigações em principais e acessórias:

O art. 121 estabelece:

"Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Pode ainda o sujeito passivo da obrigação principal ser: a) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador ou, b) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa da lei.

Contribuinte é, pois, o sujeito passivo com responsabilidade originária, decorrente da prática do ato identificado como fato gerador do tributo. Por outro lado, a lei pode, mesmo sem excluir devedor originário, eleger para ocupar o seu lugar uma outra pessoa, que fica obrigada a pagar o tributo e/ou multa, denominada responsável.

Do exposto se depreende existir o sujeito passivo direto (contribuinte), que pratica, em seu nome, o ato jurídico ou o fato, previstos na lei tributária, como, por exemplo, quem é proprietário ou possuidor de bem imóvel; quem exporta ou importa mercadorias; quem promove a saída de mercadorias de estabelecimento comercial; quem auferiu renda ou provento de qualquer natureza etc.

Em termos de direito privado, podem os particulares celebrar, acordos. Tais convenções particulares valem e surtem efeitos para as partes celebrantes, mas não podem ser opostas à Fazenda Pública, isto é, ao sujeito ativo, o qual permanece com direito de exigir o cumprimento da obrigação por parte do contribuinte ou responsável indicados pela lei tributária, como se, na realidade, esses acordos não existissem (art. 123 do CTN).

- Objeto

É a prestação a que está obrigado o sujeito passivo. Consiste no pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (Obrigação de dar).

- Causa Mediata: a Lei.

Causa da obrigação tributária principal é a lei que descreve o seu fato gerador e por força da qual o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo o cumprimento da prestação pecuniária compulsória.

- Causa Imediata: o Fato Gerador

Diz o CTN que o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência (art. 114). Analisando essa definição, temos:

a) Situação, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.

b) Definida em lei, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na ressalva legal. Só a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, item III, do CTN, tendo presente que a palavra lei é por este utilizada em sentido restrito.

c) Necessária importa dizer que ,sem a situação prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.

d) Suficiente, significa que a situação prevista em lei é bastante. Para surgimento da obrigação tributária, basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim.

É importante notar que a expressão hipótese de incidência, embora às vezes utilizada como sinônimo de fato gerador, na verdade tem significado diverso. basta ver-se que uma coisa é a descrição legal de um fato e outra coisa é o acontecimento desse fato. Uma coisa é a descrição da hipótese em que um tributo é devido. Por exemplo: a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Outra coisa é o fato de alguém auferir renda. Por exemplo: João recebeu dividendos de uma sociedade anônima da qual é acionista.

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedades a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

São cinco os elementos ou aspectos do fato gerador da obrigação principal ou critérios sobre os quais é o mesmo estudado.

Pessoal

O aspecto pessoal ou subjetivo da hipótese de incidência diz respeito aos dois pólos da relação jurídica tributária: o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Nem sempre o aspecto pessoal vem expresso na norma, embora o sujeito ativo seja sempre previamente conhecido e determinado, pois que, sendo indelegável a competência tributária, nada mais é do que a pessoa política tributante.

Já o sujeito passivo - contribuinte ou responsável - somente será conhecido e determinado após a ocorrência do fato impositivo, uma vez que somente a lei poderá fornecer os critérios para a sua determinação.

Espacial

O aspecto espacial da hipótese de incidência não diz respeito apenas ao âmbito de validade da norma tributária mas é dado importante na configuração do fato impositivo. Nas palavras de Geraldo Ataliba "designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar - contida explícita ou implicitamente na h.i. - relevantes para a configuração do fato impositivo. Os fatos impositivos como fatos concretos da vida real, inseridos no mundo fenomênico - acontecem num determinado lugar. A ubiqualidade dos fatos impositivos é essencial à configuração da obrigação tributária".

Temporal

O aspecto temporal da hipótese de incidência diz respeito às circunstâncias de tempo a ela relativos e indica, precisamente, o momento de sua ocorrência. escreve Gerado Ataliba:

"Define-se o aspecto temporal da h.i., como a propriedade que este tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponiblel."

A lei pode estabelecer, para configurar-se o fato gerador, um determinado momento (v.g., no ICMS, a saída de mercadoria, de estabelecimento de comerciante, industrial ou produtor), uma determinada data (v.g., no IPTU, o dia 1º de janeiro de cada ano), ou um determinado período de tempo (v.g., no imposto de Renda, regra geral, ano civil). Se silenciar a respeito, "estará implicitamente dispondo que o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito ocorre (acontece). Deve-se entender, pois, que sempre existe aspecto temporal da h.i. Este é, em todos os casos, disposto pelo legislador, ainda que nem sempre explicitamente. A determinação do momento do nascimento da obrigação tributaria depende das disposições legislativas e não da natureza meta-jurídica dos fatos".

Material

O aspecto material da hipótese de incidência tributária é "a própria consistência material do fato ou estado de fato "nela descrito", "a sua substância essencial", nas expressões de Geraldo Ataliba, que define:

"Assim, o aspecto material da hipótese de incidência é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte."

E Paulo de Barros Carvalho:

"O critério material da hipótese tributária pode bem ser chamado de núcleo, pois é o dado central que o legislador passa a condicionar quando faz menção aos demais critérios." Da abstração desses outros critérios, "surge sempre o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerrem um fazer, um dar ou simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, "vender mercadorias", "industrializar produtos", "ser proprietário de bem imóvel", "auferir rendas", "prestar serviços", "construir estradas", "pavimentar ruas" etc.

Dimensional

O aspecto dimensional da hipótese de incidência é a base de cálculo do tributo. É a grandeza que, na maioria dos casos, irá fornecer o quantum debeat, isto é, o valor do tributo. O cálculo de quase todos os impostos é feito multiplicando-se a base de cálculo por determinada alíquota.

Geraldo Ataliba designa essa grandeza de base imponiblel. "É que a base imponiblel é insita à hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de existir em caso algum. Ora, acontece que inúmeras taxas não há cálculo a ser feito, assim como em alguns - embora raros - impostos. Há portanto, muitos casos de tributos cujo lançamento (accertamento) não envolve a necessidade de nenhum cálculo. Não obstante, estes tributos têm, em sua hipótese de incidência, base imponiblel. Este nome, por isso, nos parece mais apropriado". Aquele autor assim a define:

"Base imponiblel é uma perspectiva dimensional do aspecto material da h.i., que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quatum debeat". E mais adiante:

"Juridicamente, a base imponiblel é um atributo do aspecto material da h.i., dimensional de algum modo" é o peso, o volume, o comprimento, a largura, a altura, o valor, o preço, o perímetro, a capacidade, a profundidade, a superfície, a grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da h.i. Por isso, Amílcar Falcão qualifica a base imponiblel como verdadeira e autêntica expressão econômica da hipótese de incidência."

Ruy Barbosa Nogueira se refere ao aspecto valorativo e dimensional, envolvendo a base de cálculo e a alíquota.

Paulo de Barros Carvalho fala em critério quantitativo, entendendo que a base de cálculo está na consequência das endonormas tributárias:

"Por base de cálculo entendemos aquela grandeza instituída na consequência das endonormas tributárias e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico e, como função paralela, confirmar o critério material da hipótese endonormativa".

Com base no CTN, vejamos alguns exemplos de base de cálculo:

- do Imposto de Importação: quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária (art. 20, I);
- do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural: o valor fundiário (art. 30);
- do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana: o valor venal do imóvel (art. 33).

Efeitos do Fato Gerador da Obrigação Principal

Um dos efeitos do fato gerador é determinar a natureza jurídica específica do tributo, como reza o art. 4º do CTN. Com efeito, o exame do fato gerador nos fornece e nos dá a distinção dos tributos in genere e em espécie nos fornece a classificação dos impostos em diretos e indiretos, segundo Amílcar Falcão. Esse autor alinha outros efeitos do fato gerador: a) identificação do momento em que nasce a obrigação tributária; b) determinação do sujeito passivo; c) não-incidência, conceitos, de incidência e isenção; d) determinação do regime jurídico da obrigação, alíquota, base de cálculo etc; e) definição do critério para interpretação da lei tributária; f) determinação dos casos concretos de evasão em sentido estrito; g) estabelecimento dos princípios ativos da discriminação constitucional de rendas no Brasil, para definição da competência impositiva e determinação dos casos de invasão desta ou bitributação.

Incidência é a situação em que um tributo é devido, por ter ocorrido o respectivo fato gerador, caindo sobre ela a norma tributária.

Não-incidência é o inverso da incidência: situação em que um tributo não é devido, exatamente porque o respectivo fato gerador não ocorreu.

Imunidade, hipótese especial de não-incidência, é a situação em que o tributo não pode ser exigido, porque disposição constitucional suprimiu a própria competência impositiva, sob forma de vedação ou limitação ao poder de tributar. É reserva da Constituição.

À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado instituir imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; sobre os templos de qualquer culto; sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos partidos políticos e de instituição de educação ou de assistência social, observados certos requisitos fixados em lei, e sobre o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à impressão. A mesma vedação se estende às autarquias, no que se refere à renda e aos serviços que sejam vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. Assim, por exemplo, goza de imunidade o prédio em que funcionam os serviços prestados por uma autarquia mas não desfruta da mesma vantagem o prédio, pertencente à mesma entidade, destinado à moradia de seu Diretor.

A imunidade é somente para impostos que recaiam sobre as situações previstas no texto constitucional, não excluída, porém, a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caibam reter na fonte e sem dispensa da prática de atos assecuratórios do cumprimento da obrigação tributárias por terceiros.

Isenção é a exoneração legal do pagamento de tributo que seria exigível por ter ocorrido o respectivo fato gerador. É reserva de lei.

Alíquota zero - é reserva da Legislação Tributária

Classificações do fato gerador

Em que momento ocorre fato gerador (fato imponível)? Escreve Amílcar Falcão que é decisivo para a obrigação tributária o momento da incidência, ou seja, o da ocorrência do respectivo fato gerador, tanto mais porque a legislação então vigente é que vai reger a relação jurídica. Por isso mesmo importa determinar o fato gerador, quer do ponto de vista estrutural, quer sob o aspecto de sua formação, integração ou constituição no tempo. Estruturalmente, o fato gerador pode ser um fato simples ou um fato complexo. No primeiro caso, teremos um fato isolado, único ou singular. No caso do fato complexo teremos uma seqüência ou um encadeamento de fatos.

Quando o fato gerador é simples, único, não há dificuldade em precisar o momento em que ocorre, dando nascimento simultâneo à obrigação tributária: ocorrido o único fato em que se constituiu fato gerador, obviamente, terá ocorrido este e surgida a obrigação.

Todavia, na hipótese de um fato complexo, que consiste num conjunto de fatos, só se configura o fato gerador quando todos os fatos componentes se integrarem, quando a seqüência de fatos se completar. Nas palavras de Falcão, a relação jurídica somente se verificará quando estiverem integrados todos os seus elementos.

Após focalizar os fatos geradores quanto à sua estrutura, Amílcar Falcão os classifica, quanto à sua formação no tempo, em instantâneos e complexivos.

"O aspecto que examinamos da simplicidade ou da complexidade do fato gerador teve em vista apenas a estrutura deste, sem qualquer preocupação quanto ao problema da integração ou formação do fato gerador em relação ao tempo. No fato gerador complexo, pouco nos interessou saber se os elementos que o integram se configuram simultânea ou sucessivamente. Há, entretanto, um segundo critério - o da ocorrência no tempo - para determinar o efeito genético do fato gerador sobre a obrigação tributária. Em verdade, a perfeita identificação da natureza do fato gerador, em cada caso, depende, além do mais, de uma consideração dos seus elementos integrantes ou constitutivos em relação ao tempo." E mais adiante: "Ora, assim examinada a natureza do fato gerador do ponto de vista da sua ocorrência no tempo - "in sede temporale", como dizem os italianos, ou "in zeitlicher Hinsicht", na dicção dos especialistas germânicos - duas categorias de situações se apresentam perfeitamente distintas: a dos fatos geradores instantâneos e a dos fatos geradores complexivos, completivos continuativos, periódicos ou de formação sucessiva."

Os fatos geradores instantâneos correm num momento dado de tempo e, cada vez que surgem, fazem nascer uma relação obrigacional autônoma. Ex: uma venda de mercadoria, fato gerador do ICM.

Os fatos complexivos ou periódicos consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados, cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo. Ex: a percepção de renda num mês, num ano. O fato gerador, para o imposto de renda, só se perfaz após o decurso do período eleito pela lei, para configurá-lo.

O art. 116 do CTN em relação ao momento da ocorrência do fato gerador prescreve:

"Salvo disposição de lei e contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída nos termos do direito aplicável."

Já vimos que, como os fatos econômicos, os atos e negócios jurídicos podem ser erigidos como hipóteses de incidência tributária.

Pois bem. E se os fatos ou negócios jurídicos estiverem sujeitos a cláusulas condicionais? Quando ocorre o fato gerador? O art. 117 do CTN prevê tais casos, dando solução tanto para a condição suspensiva quanto para resolutiva.

"Quando as partes estipulam condição suspensiva, o ato jurídico ou negócio fica em ponto morto até que se realize o evento incerto, que tornarão efetivas as respectivas e recíprocas obrigações de uma parte para com a outra", escreve Aliomar Baleeiro. E citando Carvalho Santos: "Não há direito adquirido, nem obrigação e nem ação "yihil interim debetur", que comente expectativa de direito "spes debitum juri". O credor de um direito assim dependente é apenas um credor eventual. É o que exprime por outras palavras o C.C. no art. 116: Subordinando-se a eficácia do ato à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar não se terá adquirido o direito, a que ele visa."

* *"Parágrafo Único do art. 116- A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária".* († Acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001).

O art. 117, I, estabelece que "os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam -se perfeitos e acabados: sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento."

Significa que só se reputa consumado o fato jurídico condicional no instante em que realizada a condição (o evento) previsto. Não ocorrendo o evento, a condição, não se perfaz o negócio jurídico e, portanto, não ocorre o fato gerador. Sendo resolutória a condição, o fato gerador ocorre desde o momento em que o ato ou negócio jurídico foi celebrado, sendo, neste caso, inteiramente, irrelevante a condição.

Interpretação do fato gerador da obrigação principal

A definição legal do fato gerador independe, para sua interpretação, tanto da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Isto quer dizer que, praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei erigiu em fato gerador, está criada a obrigação para com o Fisco, e essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato. Exemplo: A vendeu uma casa a B que pagou o Imposto de Transmissão. Posteriormente verificou-se que a venda fora nula, porque A era absolutamente incapaz para os atos da vida civil. Desfeita a venda, a B não assiste o direito de reaver do Estado o imposto pago, pois o fato gerador nada tem com a validade jurídica do ato ou negócio realizado.

Também não interessam a natureza do objeto dos atos praticados, nem os seus efeitos. Exemplo: o jogo do bicho é proibido, assim como a usura. Mas nem por isso elidem a cobrança do Imposto de Renda daqueles que lhes auferem os resultados econômicos.

Ao Fisco, também, não interessa se os efeitos dos atos praticados se realizaram ou não.
Obrigação Acessória e seus elementos

A obrigação acessória decorre da legislação tributária, tem por objeto prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (§ 2º do art. 113, do CTN) A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º).

Exemplos de obrigações acessórias: emitir nota fiscal, escriturar livros, apresentar declarações etc.

A obrigação acessória é instituída pela legislação que é lei em sentido amplo (art. 96, do CTN). Sempre no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º). Não implica para o sujeito ativo (fisco) o direito de exigir um comportamento do sujeito passivo; mas o poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária. Por isso diz o Código que "a obrigação acessória pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária" (art. 113, § 3º). Na verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal.

Ela faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, ou seja, a multa correspondente.

- Sujeito Ativo

O mesmo da obrigação principal.

-

- Sujeito Passivo

O art. 122, do CTN prescreve: "Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto". Qualquer pessoa, significando dizer que mesmo as pessoas jurídicas imunes poderão ser sujeitos passivos da obrigação acessória.

- Objeto

O cumprimento de prestações positivas (fazer alguma coisa) ou negativas (não fazer ou abster-se de fazer alguma coisa) (obrigação acessória), instituída pela legislação tributária com o fito de garantir o cumprimento e a fiscalização da obrigação principal.

- Causa: Fato Gerador

A causa da obrigação tributária acessória (em face do disposto nos arts. 113, § 2º e 115, do CTN) é a legislação que descreve o seu fato gerador e por força da qual o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. Inversamente, o sujeito passivo acha-se obrigado a praticar ou a não praticar o ato descrito pelo legislador.

O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstração de ato que não configure obrigação principal (CTN, art. 115). Nos termos do Código Tributário Nacional, esse fato gerador pode ser definido pela legislação, e não apenas pela lei.

A situação de quem pretende instalar um estabelecimento comercial, por exemplo, faz nascer o dever de requerer inscrição nos cadastros fiscais correspondentes. É uma situação de fato que, nos termos da legislação tributária, faz nascer a obrigação acessória de pedir as inscrições correspondentes. A situação de quem é estabelecido comercialmente faz nascer as obrigações acessórias de não receber mercadorias sem o documento fiscal correspondente, e de tolerar a fiscalização em seus livros e documentos.

Uma determinada situação de fato pode ser, ao mesmo tempo, fato gerador de uma obrigação tributária principal e de uma obrigação tributária acessória. Assim, a situação na qual um comerciante promove a saída de mercadorias de seu estabelecimento faz nascer, a mesmo tempo, a obrigação de pagar o ICMS (obrigação principal) e também a obrigação de emitir a nota fiscal correspondente (obrigação acessória).

Solidariedade Tributária

Há solidariedade quando, na mesma obrigação, concorrem mais de um credor, ou mais de um devedor cada um com direito ou obrigação à dívida toda. É o que diz o Código Civil, art. 896 parágrafo único. A solidariedade passiva submete diversos devedores ao credor, dando-lhe a faculdade de escolher o devedor contra o qual agirá. É a esta que se refere o art. 124 do CTN:

"São solidariamente obrigadas:

- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único - A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."

Estabelece o inciso I que solidários são os que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, isto é, os participantes do fato impositivo. Esta é a solidariedade de fato. A do inciso II é a solidariedade de direito. A solidariedade no Direito Tributário resulta sempre da lei: não se presume nem pode nascer da vontade das partes. E a lei pode estender a solidariedade a terceiro sem aquele interesse comum diz Baleeiro.

A solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, isto é, a prestação pode ser exigida de qualquer dos coobrigados, não lhes assistindo direito de reclamar se convoque ou execute em primeiro lugar o contribuinte.

Os efeitos da solidariedade são contemplados no art. 125 do CTN:

"Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

- I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
- II - a isenção ou remissão do crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo nesse caso a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
- III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais".

A lei tributária é que ditará os efeitos da solidariedade. No seu silêncio prevalecerão as disposições do CTN.

Capacidade Tributária Passiva

Capacidade é a aptidão para adquirir direitos e contrair obrigações. A capacidade é requerida para o exercício dos atos da vida civil. Segundo o Código Civil (art. 5º) não a possuem os menores de 16 anos, os loucos, os surdo-mudos impossibilitados de exprimir sua vontade e os declarados tais por ato do Juiz. Estes são os absolutamente incapazes (agem representados pelos pais, tutores ou curadores) e há os relativamente incapazes a certos atos ou à maneira de os exercer, prevendo o Código também como suprir essa incapacidade relativa.

A capacidade civil entretanto, não coincide com a capacidade tributária ou, por outras palavras: para ser sujeito passivo da obrigação tributária, não prevalecem as regras da capacidade civil. Esta foi afastada por aquela, como se lê no art. 126 do CTN:

"A capacidade tributária passiva independe:

- I - da capacidade civil das pessoas naturais;
- II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
- III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional".

No que concerne às pessoas físicas, como lembra Baleeiro, as regras da capacidade civil subsistem para o exercício da defesa ou das opções da lei tributária: o pai será o representante do filho, o curador falará pelo tutelado, o tutor pelo órfão (CTN, arts. 134 e 135 III a). Mas somente nos casos indicados pelo autor, que salienta:

"Ocorrido o fato gerador, ninguém se escusa da obrigação tributária, alegando estar privado do gozo de certo direito ou limitado, por medidas legais, administrativas ou judiciais, no exercício de qualquer atividade econômica ou afastado da administração de seus bens ou negócios. Se um médico clinicou e não podia fazê-lo, porque sujeito à pena de interdição da profissão, pagará não obstante os impostos pela renda ou pela prestação de serviços, ainda que os houvesse prestado ilegalmente". E adiante: "estas e outras situações lembram o problema da tributação das atividades ilícitas e imorais, como jogo, lenocínio e prostituição etc., cuja sujeição ao imposto tem sido preconizada pelo princípio do "non olet" de Vespasiano"

No tocante às pessoas jurídicas, a regularidade ou não de sua constituição pouco importa para efeito de sujeição passiva. É ainda lição de Baleeiro:

"As pessoas jurídicas passam a ter existência legal com a inscrição ou registro de seus atos constitutivos (Cód. Civ., artigo 18; Cód. Comerc., arts 300 a 303). Elas e seus sócios não podem alegar direitos decorrentes de sua inexistência jurídica antes dessa inscrição. Mas, terceiros, inclusive o Fisco, podem fazê-lo, quanto às obrigações. Não aproveita às sociedades e pessoas jurídicas em geral a inobservância dos requisitos e formalidades legais, como depósito ou registro do ato constitutivo".

Domicílio Tributário

O domicílio civil da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo, salvo se tiver diversas residências ou vários centros de ocupações habituais, caso em que se considerará domicílio qualquer destes ou daqueles (CC. arts. 31 e 32). O domicílio civil da pessoa jurídica com diversos estabelecimentos em lugares diferentes será cada um para os atos nele praticados"(CC art. 35 § 3º). Há outros dispositivos do CC, que não vêm ao caso examinar.

O domicílio tributário é de livre eleição pelo sujeito passivo. Essa a regra geral. Todavia, a autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, de acordo com disposto no art. 127, §2º, do CTN, verbis:

"Na falta de eleição pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável considera-se como tal:

- I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;
- II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior".

Responsabilidade Tributária

O assunto em foco está regulado pelo CTN no Capítulo V do Título II do Livro II compreendendo os artigos: 128 (Disposição Geral e Responsabilidade por Substituição ou Supletiva); 129 a 133 (Responsabilidade dos Sucessores); 134 e 135 (Responsabilidade de Terceiros) e 136 a 138 (Responsabilidade por Infrações).

A palavra responsabilidade liga-se a idéia de ter alguém de responder pelo descumprimento de um dever jurídico. Responsabilidade e dever jurídico não se confundem. A responsabilidade está sempre ligada a descumprimento do dever, isto é, à não-prestação. É a sujeição de alguém à sanção. Tal sujeição geralmente é de quem tem o dever jurídico, mas pode ser atribuída a quem não o tem.

No Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito.

Em sentido amplo é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir prestação da obrigação tributária Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a submissão em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

Com efeito, denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, possui vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei.

- Responsabilidade por Substituição ou Supletiva

Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não uma vinculação pessoal e direta, pois, em assim sendo, configurada estaria a condição de contribuinte Mas é indispensável uma relação, uma vinculação com o fato gerador, para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, sujeito passivo indireto.

A lei pode, ao atribuir a responsabilidade tributária (em sentido restrito) liberar o contribuinte. Mas pode também atribuir responsabilidade apenas supletiva, isto é, sem liberar o contribuinte. E tanto pode ser total, como pode ser apenas parcial (CTN, art. 128).

É o caso do chamado substituto tributário, o fabricante de bebidas, por exemplo, a quem a lei atribui a obrigação de recolher o tributo devido pelo ponto-de-venda a que será fornecido o produto. Como o fato gerador é a venda, que ainda não ocorreu, pelo bar ou pela mercearia, quando a mercadoria sai do estabelecimento do fabricante, este recolhe o tributo, parte como seu legítimo contribuinte, e parte como responsável, substituto tributário que é o do ponto-de-venda final, o varejista. (v. arts. 13 a 16, da Lei nº 4.825 de 27.01.89 e arts. 19 a 26 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 2.460, de 07.06.89).

- Responsabilidades por "Transferências"

A responsabilidade, segundo o CTN, diz-se ainda:

I) dos sucessores;

- II) de terceiros;
- III) por infrações.

I) Responsabilidade dos Sucessores

Suceder significa vir depois, a seguir, em lugar de A responsabilidade por sucessão é aplicável a todos os créditos tributários constituídos, em curso de constituição na data do ato que efetiva a sucessão e mesmo aos que, constituídos posteriormente, refiram-se a fatos geradores ocorridos anteriormente, conforme se vê da regra do art. 129 do CTN.

Pelo citado dispositivo, o adquirente de bem móvel ou imóvel, o espólio, o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, assim como o adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento e a pessoa jurídica resultante de fusão, cisão, incorporação ou transformação, assumem a responsabilidade tributária pelos tributos devidos pela pessoa física ou jurídica sucedida.

A partir da ocorrência do evento mencionado, transfere-se ao sucessor a responsabilidade tributária. Ele passa, a partir daí, a assumir obrigações na qualidade de responsável tributário.

Três são as espécies de sucessão, como se vê:

Sucessão imobiliária (art. 130)
pessoal (art. 131)
empresarial (arts. 132 e 133)

Como diz o art. 130, do CTN, sub-rogam-se na pessoa dos adquirentes os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis. Assim, também as taxas (apenas as devidas pela prestação de serviços) e as contribuições de melhoria.

Por sucessão "inter vivos" ou "causa mortis", o adquirente sucede o proprietário, não só no que respeita aos bens e direitos, como às obrigações. Não se trata, todavia, de transferência de ônus real, pois que, no caso, a obrigação tem caráter pessoal e se transfere da pessoa do contribuinte para a do responsável.

O mesmo se diz do enfiteuta que, por contrato, assume a condição de foreiro, sendo-lhe transferida, assim, a responsabilidade pelos tributos sobre o imóvel, devidos até a data da aquisição do domínio útil. No mesmo caso, consideram-se os possuidores de imóveis.

Na arrematação em hasta pública, conforme o parágrafo único do art. 130, a sub-rogação na pessoa do adquirente ocorre sobre o preço pago, vale dizer, não há responsabilidade alguma do arrematante pelos tributos ou penalidades pecuniárias porventura devidos. O domínio do bem lhe é transferido livre de quaisquer ônus tributários.

São pessoalmente responsáveis, conforme o art. 131 do CTN:

- I) o adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos (do verbo remir: pagar ou resgatar). Aqui estão compreendidos apenas os bens móveis, pois os imóveis já foram tratados nos comentários ao art. 130;
- II) o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo "de cujus" até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
- III) o espólio, pelos tributos devidos pelo "de cujus", até a data da abertura da sucessão.

Para entender o disposto nos incisos II e III do art. 131, é preciso invertê-los para dar-lhes consequência cronológica, o que explica melhor a sucessão de que se trata.

Para o direito privado, a sucessão se dá com a morte da pessoa. O direito tributário, entretanto, considera também, o período entre a morte e a partilha ou adjudicação, quando se desenvolve o processo de apuração dos bens, direitos e obrigações do "de cujus", o inventário. Nesta fase, o espólio, conjunto de bens deixados pelo "de cujus" (o falecido), é responsável pelos tributos devidos por este até a data da abertura da sucessão, que coincide com o dia do falecimento. Desde esse dia até a data da partilha ou da adjudicação, ainda que não tendo personalidade jurídica, o espólio atua como contribuinte, ficando neste caso, o inventariante como responsável pelos tributos devidos no curso do processo de inventário.

Observe-se, todavia, que a natureza da responsabilidade assumida pelo espólio em relação ao "de cujus" é diferente da responsabilidade de que se reveste o inventariante em relação ao espólio. Este é um terceiro, responsabilizando-se por atos ou omissões, pelos tributos devidos pelo espólio, como se verá nos comentários ao art. 134, do CTN. Aquele, o espólio, assume em relação ao "de cujus" uma responsabilidade por tê-lo sucedido a partir de sua morte.

Antes de dar por concluído o processo de inventário, o juiz oficia às fazendas federal, estadual e municipal, se for o caso, solicitando-lhes informar os débitos do espólio para que o inventariante os possa saldar

Findo esse procedimento tem lugar a partilha ou a adjudicação dos bens. A partir de então, o sucessor a qualquer título - herdeiro ou legatário - e o cônjuge meeiro ficarão responsáveis pelos tributos devidos pelo de cujus que, porventura, vierem a ser conhecidos pela autoridade fiscal após a partilha ou a adjudicação. Esta responsabilidade segundo a jurisprudência firmada, é solidária, embora limitada ao montante do quinhão do legado ou da meação.

O terceiro caso de responsabilidade por sucessão é previsto nos arts. 132 e 133, do Código. Trata-se da sucessão empresarial ou negocial. Diz respeito, o primeiro artigo, aos casos de fusão, transformação, incorporação de empresas e, após a lei das sociedades por ações, cisão de pessoas jurídicas de direito privado quando haja continuidade na exploração das atividades da sucedida pela sucessora. Isto quer dizer, havendo paralisação dos negócios, não há transferência.

Os conceitos de fusão, transformação e incorporação figuram na Lei das Sociedades por Ações. Já estavam no Decreto-lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940, e estão agora na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que acrescentou a tais operações a cisão.

A sociedade cindida que substituir, naturalmente por ter havido versão apenas parcial de seu patrimônio, e as que absorverem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.

Havendo extinção da sociedade cindida, isto é, no caso de versão total, as sociedades que absorverem as parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da cindida (Lei nº 6.404 art. 223). Respondem, assim, obviamente, pelas dívidas tributárias.

Em seguida, o art. 133 fala da aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, por pessoa natural ou jurídica de direito privado que continuar a exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma individual. Entende-se por fundo de comércio o conjunto de bens materiais e imateriais, aí incluídos o ponto, os aviamentos (peguesia), as patentes de invenção etc..., necessários à exploração de um atividade econômica. O estabelecimento abrange apenas as instalações os equipamentos e os bens compreendidos no negócio. Na prática, no entanto, não se faz distinção entre fundo de comércio e estabelecimento. Podemos tratá-los, aqui, como sinônimos.

Duas situações podem ocorrer. De início, consideremos o caso em que o alienante cessa a exploração do comércio, da indústria ou atividade. Segundo o princípio de que o responsável exerce a função de garantia do recolhimento do crédito tributário aos cofres públicos e considerando que o alienante não mais pode ser encontrado tão facilmente pela administração tributária, a lei não poderia deixar de eleger, como fez, o adquirente como responsável pelos tributos devidos pelo fundo de comércio ou estabelecimento objeto da alienação. Vale, no caso, a regra da comodidade do sujeito ativo: é muito mais fácil encontrar o adquirente do que o antigo titular do bem transferido.

Entretanto, se o alienante prosseguir na exploração da atividade, o adquirente responderá apenas subsidiariamente com o alienante. A autoridade tributária só recorrerá ao adquirente depois de constatar a impossibilidade de receber o crédito do alienante. Há, como se vê, o benefício de *œdem*. Para fins do disposto nesta hipótese a paralisação de atividades por período inferior a seis meses não é considerada pelo Código como cessação de atividades. É como se tivesse havido simplesmente uma interrupção com o retorno posterior às atividades. É a exegese do art. 133, inc. II, do CTN.

Enquadra-se neste último caso a venda de uma filial sem a transferência da matriz.

II) Responsabilidade de Terceiros

O art. 134 do CTN estabelece que, nos casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: (a) os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; (b) os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; (c) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; (d) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; (e) o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; (f) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício; (g) os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Essa responsabilidade, porém, segundo esclarece o parágrafo único do mesmo art. 134, não se refere a todo o crédito tributário. Em matéria de penalidade, só alcança as de caráter moratório.

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido. De modo nenhum se pode concluir que os pais sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados, etc. É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade.

A responsabilidade dos terceiros, mencionada no art. 134 do Código, só se aplica aos tributos e às penalidades de caráter moratório.

A Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, embora tenha estabelecido que "nos processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de quitação da Dívida Ativa ou a concordância da Fazenda Pública"(art. 31), estabeleceu também que, sem prejuízo dessa regra, "o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens." (art. 4º, § 1º).

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, as pessoas mencionadas no art. 134 do CTN, e ainda: (a) os mandatários, prepostos e empregados; (b) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (CTN, art. 135).

Note-se que as pessoas mencionadas no art. 134, se agirem com excesso de mandato, infração à lei ou contrato, assumem plena responsabilidade pelos créditos tributários respectivos. deixam de responder apenas na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte e passam à posição de responsáveis solidários.

Destaque-se desde logo que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isso a lei fala em diretores, gerentes ou representados. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica ato de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributário desta.

Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

III) Responsabilidade por Infrações

O CTN acolheu no seu artigo 136, basicamente, a chamada responsabilidade objetiva. Sendo assim, a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente. Torna-se, portanto, irrelevante indagar se o agente agiu com dolo ou com culpa. Não importa, também, a efetividade, a natureza e a extensão dos efeitos do ato praticado, salvo disposição de lei em contrário.

Desse modo, a infração se reputa consumada pela simples ocorrência dos pressupostos de fato descritos na lei (concretização da hipótese legal).

Em princípio, a responsabilidade tributária, como vimos, é do contribuinte. Porém, em certos casos, expressamente previstos, a responsabilidade é daquele que cometer a infração, ou seja, do agente, sem que haja o envolvimento do contribuinte.

A propósito do assunto em tela, o artigo 137 do CTN abriga três hipóteses de responsabilidade pessoal do agente. A primeira, quando a infração é conceituada como crime (por exemplo, o crime de sonegação fiscal) ou contravenção (por exemplo, sujeito passivo que não se identifica ou não prova sua qualificação perante agente do Fisco), salvo quando o agente a pratica no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito, nesse caso devendo responder o próprio contribuinte, por não ter havido abuso na representação. verifica-se ainda que o CTN acolheu, no caso, o princípio do Direito Penal "de que a pena não deve passar da pessoa do agente". A segunda hipótese refere-se a infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar. Na lição de Nelson Hungria: "Acontece, porém, que, freqüentemente, ao incriminar um fato a lei menciona ou pressupõe um fim especial do crime "in species" Em tais casos o dolo se diz específico, em contraposição ao dolo alheio a qualquer fim particular a "parte subjecti" e que se chama dolo genérico. Desde que se exigir, além da vontade referida ao resultado, um determinado fim do agente, o dolo se especifica (exemplo o rapto consensual de menor de 18 anos para fins de casamento)".

A terceira hipótese diz respeito ao dolo específico por parte das pessoas mencionadas no artigo 134 e 135 (pais, tutores, síndicos, mandatários, prepostos, diretores, gerentes etc) contra os contribuintes, que, representem ou para quem trabalhem.

O artigo 138 do CTN leva em conta a atitude do infrator que procura as autoridades administrativas, espontaneamente, para se denunciar e o livra da punição.

Tratando-se de infração substancial, ou seja, aquela que configura o descumprimento da obrigação tributária principal (falta ou insuficiência de recolhimento de tributo) cabe ao denunciante recolher o tributo e juros de mora, ou depositar a importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante devido dependa de apuração. A contrário senso, relativamente às infrações formais (descumprimento de obrigações acessórias), basta a denúncia espontânea, e que a falta seja sanada, quando isso for possível pois nem sempre o é, para que não haja punibilidade.

Não se estranhe termos considerado a falta de recolhimento de tributo nos prazos marcados como infração fiscal, porquanto no caso de lançamento por homologação (IPI e ICMS, por exemplo), embora o pagamento se sujeite a ulterior homologação, a importância de vida já existe. Por isso, se não recolhida, nem espontaneamente sanada a falta, haverá infração ao mandamento legal, sujeita à multa punitiva e não apenas moratória, caso haja, obviamente previsão em lei.

PONTO 7 - CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No campo do Direito Tributário, a expressão "crédito tributário" significa a importância em dinheiro correspondente a tributo ou penalidade pecuniária, que o Estado, como sujeito ativo tem o direito de exigir do particular, como contribuinte ou responsável, no cumprimento de uma obrigação criada pela ocorrência do fato gerador previsto na lei impositiva.

Por crédito tributário entende-se a qualificação e quantificação da obrigação fiscal pela autoridade competente.

Na terminologia adotada pelo CTN, crédito tributário e obrigação tributária são coisas distintas. O crédito decorre da obrigação e tem a mesma natureza desta (CTN, art. 139).

Em primeiro lugar, a lei descreve a hipótese em que o tributo é devido. é a hipótese de incidência. Concretizada essa hipótese pela ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária, vale dizer, o vínculo jurídico por força do qual o particular sujeita-se a ter contra ele feito um lançamento tributário.

Em face da obrigação tributária o Estado ainda não pode exigir o pagamento do tributo. Também em face das chamadas obrigações acessórias, não pode o Estado exigir o comportamento a que está obrigado o particular. Pode, isto sim, tanto diante de uma obrigação tributária principal, como diante de uma obrigação acessória descumprida, que por isto fez nascer uma obrigação principal (CTN, art. 113, § 3º), fazer um lançamento constituir um crédito a seu favor. Só então poderá exigir o objeto da prestação obrigacional, isto é, o pagamento.

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

Ocorrida a situação prevista em lei como necessária e suficiente à instauração da obrigação tributária principal, surge, de logo, a vinculação da pessoa que a determinou, ao Estado.

Entretanto, para que o Estado possa exigir o cumprimento dessa obrigação, torna-se mister que a individualize e valorize qualitativa e quantitativamente mediante uma atuação específica, chamada lançamento.

O lançamento é que estabelece a liquidez e a certeza da obrigação tributária principal, constituindo, assim, o crédito tributário, que é a própria obrigação tributária principal em estado ativo, ou em seu aspecto formal.

A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação. Sem essa homologação não existirá juridicamente, o lançamento, e não estará por isto mesmo constituído o crédito tributário. Ainda quando de fato seja o lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código Tributário Nacional, por ficção legal, considera que a sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isto, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente.

Lançamento

Uma vez concretizada a situação dada como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária principal, nasce para o Estado seu direito, em sentido substancial, ao tributo.

Entretanto, para que possa esse direito ser exercitado, mister se torna que a autoridade administrativa competente pratique determinado ato ou uma série de atos, visando a converter dita obrigação em crédito tributário, ou seja, efetue o respectivo lançamento.

Define-se o lançamento como sendo:

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142, do CTN).

Aplicam-se ao lançamento:

a) no que diz respeito à parte substancial, isto é, a definição da hipótese de incidência, da base de cálculo da alíquota, ou de outro critério de determinação do valor do tributo, e quanto à identificação do sujeito passivo, a lei em vigor na data em que se consumou a ocorrência do fato gerador da obrigação respectiva;

b) relativamente a penalidades a lei mais favorável ao sujeito passivo;

c) quanto aos aspectos formais, vale dizer, quanto à parte simplesmente procedimental, a lei em vigor na data do lançamento.

O procedimento administrativo de lançamento tem duas fases: a oficiosa e a contenciosa. Concluída a primeira fase, com a determinação do valor do crédito tributário, é feita a notificação ao sujeito passivo. E a partir daí somente pode ser modificado em virtude de: (a) impugnação do sujeito passivo; (b) recurso de ofício; (c) iniciativa da própria autoridade administrativa, nos casos previstos em lei (CTN, art. 145). Enquanto comporta alterações na própria esfera administrativa o lançamento não é definitivo, não está juridicamente concluído, está em processo de elaboração.

As funções do lançamento pode-se dizer que se resumem na valoração qualitativa e quantitativa do evento erigido em fato gerador da obrigação principal de que deriva.

Por valoração, ou verificação qualitativa, entende-se o exame das condições em que ocorreu o fato gerador e sua apropriação ao respectivo devedor.

Sendo o lançamento um procedimento isto é, um ato ou uma série de atos que tem como fim a constatação e valoração qualitativa e quantitativa das situações que a lei define como pressupostos da incidência, e, como

consequência, a criação da obrigação tributária em sentido formal, dessa própria concepção resultam as funções que o mesmo desempenha a saber:

a) Verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação corresponde:

Nesta fase do lançamento a autoridade administrativa deve fazer um exame minucioso a fim de constatar se o fato ocorrido no mundo social corresponde, efetivamente, à hipóteses capitulada em abstrato na lei tributária.

b) Determinar a matéria tributável:

Na grande maioria dos casos o fato gerador é uma situação pessoal do sujeito passivo da obrigação tributária principal, como, por exemplo, a propriedade de um prédio, o recebimento de um rendimento, a venda de uma mercadoria, e assim por diante: é por meio do lançamento que o Fisco toma oficialmente conhecimento dessa situação, determinando a matéria tributável e a correspondente base de cálculo.

c) Calcular o montante do tributo:

Verificada a natureza ou qualidade do fato gerador, a administração procederá operação matemática de multiplicação da base de cálculo pela alíquota do tributo (valoração quantitativa) para efeito de apurar o montante devido em função do valor da matéria tributável (valoração qualitativa).

d) Identificar o sujeito passivo:

O lançamento deverá individualizar a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, vale dizer, aquela que esteja em relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador respectivo, quando se cuide de sujeição passiva ordinária (contribuinte), ou ainda, do deslocamento da obrigação de pagamento para outra pessoa diferente, nos casos de sujeição passiva indireta por transferência ou por substituição (responsável), como, por exemplo, pelo nome ou denominação, endereço, tipo de atividade, cadastramento, etc.

e) Propor a aplicação da penalidade cabível, quando for o caso:

A aplicação de penalidade por infração à legislação tributária é da competência da autoridade julgadora e não da lançadora, que apenas deve propô-la, condicionada, porém, à existência de lei que defina o ilícito e preveja a sanção pecuniária correspondente, e à perfeita adequação desse ilícito ao "typus" constante da norma jurídica aplicável.

Da circunstância de estar o lançamento necessariamente ligado à ocorrência do fato gerador cuja existência declara em concreto resultam consequências ou efeitos de grande importância.

O primeiro e principal efeito do lançamento é, naturalmente, o da constituição do crédito tributário, possibilitando a exigibilidade da obrigação de que mesmo decorre.

Um segundo efeito do lançamento é o de voltar atrás à data da ocorrência do fato gerador respectivo, regendo-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, como por exemplo: em 1988 faleceu um cidadão cujo inventário só foi encerrado em 1990; nesse caso, o imposto "causa mortis" será calculado pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão, quando se deu a ocorrência do fato gerador da obrigação do tributo e sobre o valor dos bens na data de sua avaliação.

Ao lançamento se aplica, entretanto, a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Entretanto, a retroatividade não tem aplicação quando se tratar de impostos nos quais a lei fixa a data em que considera ocorrido o fato gerador, como no Imposto Territorial Rural e no Territorial e Predial Urbano.

Um terceiro efeito do lançamento é o de servir como balisa segura para distinguir a decadência da prescrição: enquanto não lançado, o tributo não é exigível e, portanto, o prazo de lançamento ou apuração do direito creditório do

Fisco somente pode ser suscetível de caducidade; somente após o lançamento é que poderá começar o prazo de prescrição contra a cobrança do direito creditório apurado e exigível.

Alteração e Revisão do lançamento

Uma vez constituído, o crédito tributário somente se modifica, ou se extingue, ou tem a sua exigibilidade suspensa, ou excluída, nos casos previstos em lei, fora dos quais não pode a autoridade administrativa dispensar o seu pagamento, nem as suas garantias, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 141). Assim é porque o tributo, por sua própria definição legal, há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art 3º).

Depois de notificado o sujeito passivo do lançamento regularmente efetuado, torna-se o mesmo, em princípio, definitivo, e isto porque a sua posterior alteração só pode se verificar em três hipóteses expressas por motivação do sujeito passivo; em virtude de recurso de ofício; por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nas hipóteses de determinação legal e de omissão, recusa, insuficiência, erro, falsidade, dolo, fraude ou simulação nas declarações prestadas ao Fisco. (Ver art. 145, do CTN)

A modificação que venha a ser introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente poderá ser efetivada, em relação ao mesmo sujeito passivo, quanto ao fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. Visa-se, com isto a não prejudicar aquele que agiu de acordo com os critérios anteriormente seguidos pela administração fazendária. (art. 146, do CTN).

O lançamento é revisável pela autoridade administrativa, dentro do prazo assinado à Fazenda Pública para constituir o crédito tributário respectivo, ou seja, o de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da data em que tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Norma especial, relativa ao Imposto de Renda, por exemplo, dispõe que a faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, a revisão do lançamento e ao exame de livros e documentos de contabilidade dos contribuintes para efeitos daquele tributo, decai no prazo de cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo (art. 149, § único, do CTN).

É implícita na revisão do lançamento, em caso de contestação a avaliação contraditória administrativa ou judicial.

Não constitui porém, fundamento para a retificação do lançamento a modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.

Modalidades de Lançamento

O lançamento pode assumir diferentes modalidades, cada qual visando a melhor adaptar-se ao tipo de tributo de que se cuide.

Tendo em vista que a própria lei, no interesse da apuração da verdade e da justiça fiscal, costuma ora admitir, ora mesmo exigir, em certos casos, a cooperação do sujeito passivo, e até de terceiros na atividade do lançamento, este pode ser dividido em três modalidades principais:

- direto ou de ofício;
- por declaração ou misto; e
- por homologação

- Lançamento Direto ou de Ofício

Lançamento direto ou de ofício é aquele feito unilateralmente pela autoridade administradora do tributo respectivo, sem a intervenção direta do sujeito passivo.

Esta modalidade é a de maior utilização nos tributos chamados diretos, ordinariamente caracterizado por terem como fatos geradores situações permanentes, ou pelo menos duráveis ou continuadas no tempo, tais como a propriedade imobiliária, a renda, etc.

Os meios em que a autoridade pode se basear para a realização do lançamento direto são:

- a investigação real;
- a presunção; e
- os indícios.

No primeiro - por investigação real - o Fisco procura sempre se aproximar da realidade econômica da matéria tributável, utilizando os elementos de investigação ao seu alcance. Exemplo: no Imposto de Transmissão, a autoridade administrativa inspeciona *in loco* os terrenos e prédios, para proceder à respectiva avaliação.

No segundo - por presunção - dada a dificuldade de investigação real, o Fisco presume uma determinada valoração da matéria tributável. Exemplo: no Imposto de Renda, sobre os rendimentos da agricultura, atribui a autoridade administrativa um valor X como renda anual.

No terceiro - por indícios - a lei define certas circunstâncias de fato como correspondendo a uma determinada importância de tributo a pagar. É uma forma antiquada, embora subsista para indicar sinais exteriores de riqueza ou maior capacidade tributária, como no Imposto de Renda, por exemplo, em que a posse de artigos de luxo, tais quais iates, cavalos de corrida, etc., leva o Fisco a investigar e até lançar, ex officio, o possuidor que não os tenha declarado.

A oficialidade do lançamento se exemplifica quando, de "motu" próprio, o Fisco o efetua contra o sujeito passivo que é omissor ou cumpre incompletamente suas obrigações.

São casos de efetivação do lançamento de ofício e de sua revisão: quando a lei assim o determine; quando a declaração não seja prestada por quem de direito no prazo e na forma da legislação tributária; quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-la ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; quando se comprove a falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo declaração obrigatória; quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade que se refere a modalidade de lançamento por homologação; quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; e quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuiu, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

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

O lançamento de ofício é aplicável, também, às demais modalidades, nos casos de inexatidão ou omissão por parte do sujeito passivo.

- Lançamento por Declaração

Lançamento por declaração ou misto é aquele feito pelo Fisco com a colaboração do próprio sujeito passivo ou de uma terceira pessoa obrigada por lei.

Essa colaboração se faz por meio de uma declaração, equivalente a uma comunicação à autoridade administrativa e que permitirá à mesma efetuar o lançamento. (Art. 147, do CTN).

O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma de legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensável à sua efetivação, como no Imposto de Renda, e no Imposto Territorial, por exemplo.

A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

- Lançamento por Homologação

Lançamento por homologação é aquele em que o contribuinte ou responsável faz antecipadamente ao Fisco a verificação da matéria tributável e do montante devido, e efetua o pagamento correspondente (art. 150, do CTN).

Simple ato preparatório, somente depois de homologado ou referendado pela autoridade administrativa é que esse procedimento se torna definitivo.

É o que acontece geralmente com os impostos indiretos, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados.

A rigor, é sempre a autoridade administrativa que efetua o lançamento por homologação e o que alguns chamam de autolancamento nada mais é do que uma obrigação acessória posta pela lei a cargo do sujeito passivo.

A extinção só ocorrerá quando a regularidade daquele exercício for verificada pela autoridade administrativa competente, retroagindo então os seus efeitos à data em que tiver sido efetuada pela pessoa legalmente obrigada.

O lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a ratifica.

O pagamento antecipado pelo obrigado, feito nesta modalidade, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

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

Os atos a que se refere a hipótese anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade ou sua graduação.

Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Suspensão do Crédito Tributário

Suspensão é a ação de sustar, temporariamente, uma atividade ou um procedimento.

Em se cuidando do crédito tributário, o que se suspende ou paralisa temporariamente não é propriamente o crédito tributário, mas a sua exigibilidade.

Realmente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não lhe tira a sua característica de definitivamente constituído, mas apenas torna administrativa ou judicialmente paralisada no tempo a sua cobrança.

Esgotado o prazo do evento, recomeça-se a contá-lo do ponto em que houve a suspensão.

Segundo o nosso sistema positivo, a suspensão atinge a obrigação principal de dar, ou seja, de pagar o tributo ou penalidade pecuniária, enquanto perdurar, mas não atinge as obrigações acessórias, isto é, as de fazer ou não fazer tendo em vista o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

O crédito tributário, por sua própria natureza, é exigível, pois o sujeito ativo (o fisco) pode compelir, pelos meios legais próprios, o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) a satisfazê-lo. Essa exigibilidade ao lado das qualidades de liquidez e certeza tornam o crédito tributário cobrável mediante processo de execução, bastando, para tanto, que o fisco formalize o título executivo, que é a certidão da inscrição do crédito como Dívida Ativa.

Mas a exigibilidade do crédito tributário pode ser suspensa. A suspensão pode ser: (a) prévia, operando-se antes do surgimento da própria exigibilidade, caso em que mais propriamente se devia dizer impedimento, em lugar de suspensão; e (b) posterior, operando-se depois que o crédito se tornou exigível.

Nos termos do art. 151, do CTN, suspendem a exigibilidade do crédito tributário; (a) a moratória; (b) o depósito de seu montante integral; (c) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativos; (d) a concessão da medida liminar em mandado de segurança; (e) a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (f) o parcelamento;

- Moratória

Moratória é prorrogação do prazo para pagamento do crédito tributário, com ou sem parcelamento. É a única das formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário disciplinado no CTN, certamente por não ter, como as demais, caráter processual.

Situa-se a moratória no campo da reserva legal. Sua concessão depende sempre de lei (CTN, art. 97, item VI). Quando em caráter geral, resulta diretamente da lei, e quando em caráter individual depende de autorização legal.

Pode ser concedida em caráter geral pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira mas a União Federal pode concedê-la também em relação a tributos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desde que o faça simultaneamente em relação aos tributos seus e às obrigações de direito privado (CTN, art. 152, I, b).

Em caráter individual, a moratória é concedida por despacho da autoridade da administração tributária para tanto autorizada por lei. A lei há de ser da pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira a moratória, ou da União quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, desde que também autorize a concessão de igual favor relativamente aos tributos federais e às obrigações de direito privado.

A lei concessiva de moratória pode determinar que a mesma só se aplica e determinada região do território da pessoa jurídica que a expedir ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos (CTN, art. 152, parágrafo único)

A lei que conceder moratória em caráter geral fixará, além de outros requisitos, (a) o prazo de duração do favor e o número e vencimentos das prestações, se for o caso; (b) os tributos a que se aplica, se não abranger a todos. Além destes, a lei que autorizar a concessão de moratória em caráter individual fixará, ainda: (a) as condições para concessão do favor; (b) se for o caso, o número de prestações e seus vencimentos, podendo atribuir à autoridade administrativa essa fixação; (c) as garantias a serem oferecidas pelo beneficiário.

Se a lei não dispuser expressamente de outro modo, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo (CTN, art. 154).

São excluídos do benefício da moratória os que agirem com dolo, fraude ou simulação para obtê-lo. Provado o vício é como se não houvesse sido concedido o favor.

A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, diz o art. 155 d CTN, sempre que se apure que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor. Pode, e deve, a Administração Pública anular seus próprios atos quando verifique terem sido praticados com infração à lei. Se a concessão da moratória se deu com alguma infração à lei, é caso de anulamento do ato.

Com o anulamento da moratória torna-se o respectivo crédito tributário exigível. É então cobrado com os respectivos juros de mora. E com a penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiário, ou terceiro em proveito deste.

Suspendendo a exigibilidade do crédito tributário (art. 151. I), a moratória suspende, por consequência, o curso da prescrição. Mas o art. 155, parágrafo único, do CTN, admite o curso da prescrição durante a moratória, quando estipula que não tendo havido dolo ou simulação do beneficiário ou terceiro em proveito deste, a revogação da moratória só pode ocorrer antes de prescrito o direito à cobrança do crédito respectivo.

* "Art. 155-A- O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º- Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§2º- Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento, as disposições desta Lei, relativas à moratória". (* Acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001).

- Medidas processuais e procedimentais

A dívida ativa tributária não se desnatura pelo fato de ser objeto de acordo de parcelamento. O parcelamento do débito na execução fiscal deve determinar apenas a suspensão do processo, durante o prazo necessário para que o devedor cumpra sua obrigação, pagando diretamente ao credor as prestações do débito.

- Depósito

O sujeito passivo pode depositar o montante do crédito tributário, com o fim de suspender a exigibilidade deste. O depósito pode ser: (a) prévio, isto é, anterior à constituição definitiva do crédito, e (b) posterior, quando feito depois da constituição definitiva do crédito. Se prévio, não impede a marcha do processo administrativo de lançamento, mas impede a cobrança do crédito respectivo. Impede a exigibilidade. Se posterior, suspende a exigibilidade do crédito.

Suspensa a exigibilidade, suspensão ficará a prescrição.

- Reclamações e Recursos

A interposição de reclamações e de recursos também suspende a exigibilidade do crédito tributário, desde que seja feita nos termos das leis reguladoras do procedimento tributário administrativo, isto é, nos casos e nos prazos admitidos nessas leis.

- Medida Liminar em Mandado de Segurança

O mandado de segurança é uma das garantias que a Constituição Federal assegura aos indivíduos para proteção de direito líquido e certo, lesado ou ameaçado de lesão por ato de autoridade.

O Poder Judiciário pode, liminarmente, determinar que se suspenda o ato que motivou o pedido do interessado, desde que relevante o seu fundamento, enquanto não for proferida a decisão competente.

Assim, concedida que seja a medida liminar ao contribuinte, suspensão ficará a exigibilidade do crédito tributário, até que seja decidido o mérito do mandado de segurança impetrado. (vejamos o art. 126, do COTEB).

Exclusão do Crédito Tributário

Casos há em que, embora ocorrido o fato gerador, não chega a se constituir o crédito respectivo pelo lançamento, porque assim o determina o legislador geralmente movido por considerações de ordem política, econômica ou social.

É o que se chama de exclusão do crédito tributário. Arts. 175 à 182, do CTN.

Duas são as causas de exclusão do crédito tributário, no sistema impositivo brasileiro.

- a isenção;

- a anistia.

- Isenção

A isenção representa a exoneração legal do pagamento de tributo que, de outro modo, seria exigível.

É regra geral que o poder de instituir o tributo é que pode isentá-lo.

A dispensa do pagamento de tributo por isenção, entretanto, não libera o cumprimento de obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente. Exemplo: a emissão de Nota Fiscal por parte do comerciante, em operação relativa à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), declarada isenta. (art. 175, § único do CTN).

Mesmo quando prevista em contrato, a isenção será sempre dependente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplique e, sendo o caso, o prazo de duração (art. 176, do CTN).

O ato isentivo poderá se restringir a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares, não se aplicando às taxas e contribuições de melhoria, nem os tributos instituídos posteriormente à sua concessão, salvo disposição de lei em sentido diverso (art. 177, e § único do art. 176, do CTN).

A isenção que não tenha sido outorgada a prazo certo ou em função de determinadas condições não gera direito adquirido, podendo ser revogada a qualquer tempo ou então modificada e, neste último caso, será observada a regra que recomenda seja dispensado ao contribuinte o tratamento que lhe for mais favorável.

A preservação da isenção concedida a prazo certo ou em função de determinadas condições resulta da incorporação do valor econômico do benefício tributário ao patrimônio do sujeito passivo e a sua revogação intempestiva implicaria ataque a direito adquirido, protegido pela Constituição Federal a menos que o beneficiário deixasse de cumprir a prestação que lhe competia como pressuposto do favor. (art. 179, do CTN).

A isenção, quando concedida em caráter individual a determinado contribuinte ou situação, ficará sempre dependente de exame de cada caso particular, mediante provocação do interessado, em requerimento com o qual faça prova de preencher os requisitos previstos, em lei ou em contrato, para a sua concessão.

- Anistia

Este instituto (do grego *amnestia* = esquecimento) típico de Direito Penal, com a significação de esquecimento da culpa ou extinção da punibilidade pelo desaparecimento, *ex vi legis*, do evento punível, encontrou guarida também no Direito Tributário.

O perdão só alcança as infrações cometidas, não implicando dispensa de pagamentos de tributo, nem de correção monetária.

É vedada a concessão de anistia, entretanto aos casos qualificados como crime ou contravenção ou relevadores do dolo, fraude ou simulação por parte do infrator, e às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, salvo disposição em contrário (art. 180, do CTN).

A anistia pode ser concedida em caráter geral ou limitado.

Quando imitada, a anistia se restringe às infrações da legislação relativa a determinado tributo; às infrações punidas com penalidades secundárias até determinado montante, conjugada ou não com penalidades de outra natureza; a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares; ou sob condição de pagamento do tributo no prazo fixado pela lei que conceder a anistia ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa (art. 181, do CTN).

Esta última espécie surge, ordinariamente, quando o Tesouro passa por momentâneas dificuldades de encaixe.

Não sendo concedida em caráter geral, a anistia é efetivada caso a caso, por despacho da autoridade administrativa, mediante requerimento da parte interessada, fazendo prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para a sua concessão, despacho esse que não gera direito adquirido a beneficiário. (art. 182, do CTN).

Tal como ocorre com a isenção, também a anistia não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente (art. 182, § único).

Extinção do Crédito Tributário

Extinção do crédito tributário é qualquer ato ou fato que liberte o devedor da sujeição em que se encontra ao poder jurídico do credor, equivalendo ao cumprimento da prestação e conseqüente desaparecimento da obrigação respectiva.

Normalmente, a extinção da obrigação tributária principal se opera pelo cumprimento ou adimplemento dessa mesma obrigação por parte do respectivo devedor, quer seja o próprio contribuinte, quer seja o responsável legal.

São causas de extinção do crédito tributário (art. 156, do CTN):

- o pagamento;
 - a compensação;
 - a transação;
 - a remissão;
 - a decadência ou caducidade e a prescrição;
 - a consignação em pagamento;
 - a conversão do depósito em renda;
 - o pagamento antecipado e a homologação dos "autolançamentos";
 - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória em juízo; e
 - a decisão judicial passada em julgado.
 - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei
- Pagamento

Pagamento é qualquer implemento de obrigação ou ato de cumprir a prestação assumida, extinguindo o vínculo obrigacional.

A contrário do que acontece em matéria civil, no Direito Tributário não é permitido escolher o pagamento da penalidade como compensação do crédito principal: o pagamento de penalidade deve ser feito cumulativamente com o crédito respectivo (art. 157, do CTN). Exemplo: valor do imposto devido, R\$ 1.000,00; multa R\$ 500,00. Importância exigível, R\$ 1.500,00.

Se o pagamento for feito parceladamente não se presumem quitadas as demais prestações de que o mesmo se componha. Nisso também difere a norma tributária da civil (art. 158, do CTN).

Por outro lado, não se considera, por presunção, que o pagamento de um crédito importe quitação de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos, quando o pagamento tenha sido total (art. 158, II, do CTN). A mesma regra vigora para as prestações em que se decomponha crédito tributário. Exemplo: o pagamento do Imposto de Renda do corrente exercício não libera o eventual devedor do mesmo tributo relativamente a exercícios anteriores ou ainda de Imposto sobre Produtos Industrializados, de Imposto de Importação, etc. Fica desse modo, assegurada a independência das obrigações tributárias autônomas, evitando-se que o cumprimento de uma possa ser invocado como presunção do cumprimento de outras.

Comumente a legislação de cada tributo estabelece os prazos e as formas de pagamento do crédito a eles reativos. Se, entretanto, omissa a propósito for a lei, o pagamento deverá ser efetuado na repartição arrecadadora do domicílio do sujeito passivo, no tocante a lugar desse pagamento (art. 159, do CTN): e, no atinente a prazo, quando a legislação competente não o fixar o vencimento se dará trinta dias depois da data em que se considerar o sujeito passivo notificado do lançamento respectivo (art. 160, do CTN).

A legislação tributária ordinária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições por ela mesma estabelecidas. (art. 160 único do CTN).

O crédito tributário não sendo integralmente pago no seu vencimento, ficará acrescido de juros de mora à base de 1% ao mês, salvo disposição diversa em lei especial, independentemente dos motivos da falta sem prejuízo de imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer outras medidas de garantia em benefício do Estado dentro do prazo legal para pagamento do crédito, como a correção monetária, por exemplo (art. 161, do CTN).

É permitido o pagamento por duas formas: em moeda corrente, cheque ou vale postal; ou por estampilhas, papel selado ou processo mecânico quando previsto em lei. (art. 162, do CTN).

No pagamento por meio de cheque, enquanto não resgatado este, a obrigação não se considera extinta; feito em estampilhas a extinção só se dará depois de regularmente empregadas e inutilizadas, e homologado o autolancamento quando for o caso. (art. 162 § 3º, do CTN).

A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta forma, não dá direito à restituição de seu valor, salvo se ocorrer erro impunível à autoridade administrativa. A estampagem mecânica se equipara ao pagamento em estampilhas (art. 162, §§ 4º e 5º, do CTN).

A escolha do débito a ser extinto em primeiro lugar, quando exista mais de um, líquido e vencido, chama-se imputação.

Existindo, simultaneamente, dois ou mais débitos do mesmo sujeito passivo para com o mesmo credor tributário, relativamente ao mesmo ou diferente tributo penalidade pecuniária ou juros de mora, ficará a cargo da autoridade administrativa competente para receber o pagamento a determinação da respectiva imputação, na seguinte ordem: - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria e em segundo lugar as decorrentes de responsabilidade tributária, inicialmente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos na ordem crescente dos prazos de prescrição; por último, na ordem decrescente dos montantes (art. 165, do CTN).

Do pagamento indevido e da Restituição do Indébito

Em Direito Tributário é válida a regra geral segundo a qual todo aquele que recebeu o que não lhe era devido fica obrigado a restituir.

Em matéria tributária, para restituição do pagamento indevido - repetição do indébito na linguagem técnica - não fica o sujeito passivo obrigado a provar que fez o pagamento por erro, uma vez que, sendo o crédito tributário compulsório por natureza, bastará somente demonstrar a ilegalidade da dívida para evidenciar a causa do pagamento e fundamentar assim o direito de restituição.

Qualquer que seja a modalidade do pagamento - exceto nos casos de estampilhas mal inutilizadas ou extraviadas pelo sujeito passivo, - cabe a restituição total ou parcial do tributo, independentemente de protesto prévio, nas hipóteses de: tributo indevido ou maior do que o realmente devido face à legislação tributária aplicável, da natureza ou das circunstâncias materiais do fato ocorrido; de erro na identificação 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; e de reforma revogação ou rescisão de decisão condenatória (art. 165, do CTN).

O direito à restituição do tributo pago indevidamente ultrapassa a simples permissividade, contrapondo-se à obrigação que tem o sujeito ativo de efetuar a restituição, com base no direito público subjetivo outorgado pela Constituição Federal ao sujeito passivo, de só ser tributado em conformidade com a lei. Aliás a própria administração tributária tem o dever de reconhecer o ato ilícito representado pelo pagamento sem título, exigido ou simplesmente aceito, como em caso de erro cometido pelo contribuinte.

A restituição total ou parcial do tributo enseja a restituição na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias exceto as relativas a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição. Esta vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar e, ainda, correção monetária, a partir do pagamento indevido. (art. 167, do CTN).

A restituição de tributos indiretos, que por sua natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro a terceiros, somente poderá ser admitida quando o postulante fizer prova de haver assumido o referido encargo (repercussão); ou quando comprovar que embora transferido o ônus tributário para outrem, está o requerente expressamente autorizado, por aquele que o suportou, a recebê-la. (art. 166, do CTN).

O argumento de que, fora dos dois únicos casos arrolados no Código Tributário Nacional, ao contribuinte de "jure" não se restitui tributo indireto, é o da falta de legitimidade de causa para aquele que o recolheu receber de volta a importância que já reembolsara, através de um aumento no preço das mercadorias ou por um outro processo qualquer.

O direito de pleitear a restituição do indébito tributário extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados: na hipótese de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais, do fato gerador efetivamente ocorrido e na hipótese de erro na identificação do sujeito passivo na determinação da alíquota aplicável no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo a pagamento, da data da extinção do crédito tributário; e, na hipótese de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, da data e que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória. (art. 168, do CTN).

O prazo de prescrição para propositura de ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição é de dois anos (art. 169, d CTN).

Ficará interrompido o prazo de prescrição pelo início da ação judicial, recomeçado, porém, seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada. (art. 163, § único, do CTN).

- Compensação

Compensação é forma extintiva de dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis, que se dá quando duas pessoas forem ao mesmo tempo, credor e devedor uma da outra e de cujas obrigações se extinguem mutuamente, até onde os respectivos valores puderem ser encontrados ou compensados. Daí por que, vulgarmente, a compensação é chamada de encontro de contas.

Nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, a lei pode autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Exemplo: o contribuinte deveria pagar tributo ao Estado e o Estado pagar a contribuinte por obras realizadas para o mesmo; entretanto, com a compensação, quitam-se os créditos existentes de ambas as partes, até onde se equivalerem. (art. 170, do CTN).

Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará a apuração do seu montante não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento. (art. 170, § único, do CTN).

- *"Art. 170-A- É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial".(Acrescido pela Lei Complementar 104/2001)*

- Transação

Transação é o meio de os interessados prevenirem ou terminarem um litígio, mediante mútuas concessões.

De fato, podem os interessados transigir para prevenir ou terminar um litígio, simplesmente esclarecendo os direitos recíprocos, sem extinguir, desde logo, a obrigação; o que extingue, de imediato, é o litígio ou a sua possibilidade; a obrigação pode permanecer para extinção futura. Assim, por exemplo, a discussão com o Fisco poderia estar estabelecida quanto à base de cálculo de uma tributação e, então, caberia, perfeitamente, a transação de que fala a lei tributária.

Alguns autores relutam em admitir a aplicação da transação as créditos tributários definitivamente constituídos, isto é, líquidos e certos, por entenderem que o Fisco não tem disponibilidade sobre a receita tributária para efetuar concessões a respeito dela.

O fato é que a legislação tributária expressamente acolhe a transação, permitindo se façam, entre os sujeitos ativo e passivo concessões recíprocas composição de interesses, para encerramento de litígio e conseqüente extinção de crédito fiscal.

E, porque, na realidade, não existe disponibilidade da receita tributária por parte da autoridade arrecadadora, a transação somente é válida se realizada nas condições e sob as garantias que forem estipuladas especificamente em texto de lei.

- Remissão

Remissão consiste na liberação graciosa da dívida, ou na voluntária exoneração do devedor feita pelo credor, independentemente do cumprimento da obrigação.

Em suma, a remissão é o perdão da dívida, concedido pelo credor. Permite-se à autoridade administrativa conceder, por despacho, fundamentado, remissão total ou parcial de crédito tributário, desde que autorizada em lei, pois inexistente remissão tácita em matéria fiscal: atendendo à situação econômica do sujeito passivo; ao erro ou ignorância escusável do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; à diminuta importância do crédito; a considerações de equidade em relação às características pessoais ou materiais do caso e a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. (art. 172, do CTN).

O despacho concessivo da remissão não gera direito adquirido do contribuinte ou responsável, podendo assim ser revogado a qualquer tempo, desde que mudem as condições sob as quais foi deferida como, aliás, acontece como as demais modalidades que encerram não um direito, mas uma faculdade, que poderá ser utilizada ou não.

Não há confundir a remissão com a remição, que é o ato remir ou resgatar a dívida.

- Decadência e Prescrição

A todo direito corresponde uma ação que o assegura, pois que um direito sem ação não pode ser exercido e, portanto, é inútil. Donde, as figuras da decadência e da prescrição que, muitas vezes costumam ser confundidas até mesmo pelos legisladores. Entretanto, elas guardam entre si distinção intrínseca, pois enquanto a prescrição representa a perda da ação atribuída a um direito pelo não uso da mesma durante um determinado espaço de tempo, a decadência ou caducidade representa desaparecimento do próprio direito, pelo fato de não ser exercido durante o prazo da lei.

A consequência prática da decadência e da prescrição vem a ser, afinal, o desaparecimento ou a inutilidade do direito do credor sobre o devedor.

Nascida a obrigação tributária principal pela ocorrência do fato gerador, a autoridade administrativa tem o direito de efetuar o lançamento constituindo o crédito tributário respectivo.

Se, entretanto, não o fizer no prazo previsto em lei, este direito se extingue ou desaparece, caracterizando assim sua decadência ou caducidade.

Tão rigorosa é a disciplina da decadência do direito de lançar, que se por eventualidade o sujeito passivo pagar o crédito caduco, esse pagamento deverá ser restituído.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, pelo lançamento, extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. O referido direito se extingue definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário, pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável a lançamento. (art. 173, do CTN).

Exemplificando: a) Um contribuinte do Imposto de Renda auferiu lucro no ano base de 1983, e não fez declaração no exercício de 1984. O prazo de decadência começou no dia 1º de janeiro de 1984, porque sendo o exercício de 1984 aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e não tendo sido o prazo de 5 anos se consumiu fatalmente no dia 31 de dezembro de 1989, conforme o nº I, do art. 173 do CTN; b) O contribuinte foi notificado pelo Fisco, no próprio exercício em que o lançamento podia ser efetuado, digamos no dia 30 de junho do exercício; a partir de 1º de julho desse mesmo exercício em que foi iniciado o lançamento e que começa a correr o prazo fatal de 5 anos para sua conclusão. A decadência aqui não vai esperar o fim do exercício, mas se consumará antes, porque a constituição do crédito tributário, pela medida preparatória ao lançamento, a notificação, também antes se iniciara.

Por prescrição entende-se a perda da ação que protege o direito, quando o seu titular deixa de exercitá-lo durante um certo lapso de tempo. Assim, se o Fisco não promove a cobrança do crédito tributário constituído pelo lançamento, dentro de determinado prazo, o direito à cobrança desse crédito fica impotente "como uma pistola sem gatilho"

A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva. (art. 173, do CTN). Exemplo: a Fazenda Pública promoveu em 1983 lançamento de ofício contra determinado contribuinte, mas não exercitou seu direito de cobrá-lo administrativa ou judicialmente. Em 1989 foi ajuizada execução do crédito tributário. O advogado do contribuinte embargou a cobrança alegando prescrição do direito da exequente. Teria ele razão? Sim. O Fisco deixou fluir o prazo marcado pela lei para o exercício de seu direito de ação para a cobrança e a lei não socorre os que dormem (*dormientibus non succurrit jus*).

O prazo de prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário se suspende enquanto não for resolvida a questão da qual dependa a sua definitiva constituição, e se interrompe: pela citação pessoal feita ao devedor; pelo protesto judicial; por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; ou por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial que importe reconhecimento do débito pelo devedor. (art. 173, § único, do CTN).

Entende-se por citação pessoal do devedor o ato pelo qual se chama a Juiz o réu ou interessado a fim de se defender, o que se aplica, por compreensão, ao processo administrativo, se de outra forma não dispuser norma geral de Direito Tributário.

Protesto judicial é a faculdade que tem todo aquele que deseja prevenir responsabilidade, prover a conservação e ressalva de seus direitos ou manifesta qualquer intenção de modo formal, de requerer ao Juiz que intime a quem de direito de sua intenção ou pretensão.

Qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do débito do devedor é aquele que dispensa qualquer iniciativa do credor, contanto que possa envolver o reconhecimento da dívida de modo a não deixar dúvida. Exemplificando: a) pela citação feita ao devedor: a Fazenda Pública ajuíza ação de execução contra o contribuinte, que deve ser citado no processo; b) pelo protesto judicial: a Fazenda Pública entra em Juiz com protesto para interrupção do prazo de prescrição; c) por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor: a Fazenda Pública ajuíza notificação ou interpelação, comum nos lançamentos ex officio inscritos em dívida ativa em número elevado; por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do débito pelo devedor: o contribuinte faz denúncia espontânea de seu débito fiscal ou pede parcelamento do mesmo sem contestá-lo.

A prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu ou do último dia do processo para a interromper.

No primeiro caso, é alcançado pelo ato autônomo instantâneo, de interrupção; no segundo, o termo que assinala o início da letargia, do torpor em que caiu o processo, ou seja, o último termo judicial praticado por efeito da intimação.

Conclui-se que o efeito principal da prescrição é extinguir a ação assecuratória do direito, o seu elemento defensivo. O direito subsiste, apesar da prescrição, de sorte que, se o pagamento da dívida for feito depois de prescrita, é juridicamente válido, não tendo o Estado de restituí-lo, nem podendo ser acusado de enriquecimento ilegítimo. Se extinto estivesse o direito, aí sim, o pagamento da dívida seria nulo por indébito, e autorizaria a restituição.

A prescrição ocorre depois de efetuado pela autoridade administrativa o lançamento, ao contrário da decadência que se dá antes do ato declaratório da obrigação e constitutivo do crédito, ou seja do lançamento.

É importante lembrar os efeitos jurídicos da decadência e da prescrição.

Se o obrigado pagar um tributo decadente, poderá pedir a restituição, pois que não existia mais o direito de imposição e a Fazenda não pode se locupletar à custa do alheio.

Por outro lado, se o contribuinte pagar um tributo cuja ação estava prescrita, ele não será devolvido, se no mérito for legítimo, pois, persiste o direito da Fazenda, exercido por meio do lançamento. Ela só não tinha meios de acionar o devedor.

Causas suspensivas e interruptivas da prescrição.

Ao contrário da decadência, a prescrição pode ter seu prazo interrompido ou suspenso.

Há, por conseguinte, causas suspensivas e interruptivas da prescrição.

As primeiras apenas fazem cessar temporariamente o curso da prescrição; uma vez desaparecida a causa, a prescrição retoma seu curso, computando-se o tempo anterior, desde o termo inicial até o surgimento da causa suspensiva.

Não se computa apenas o período de tempo que medeia do aparecimento ao desaparecimento da causa suspensiva.

As causas interruptivas fazem com que o prazo prescricional seja reiniciado a partir do momento em que a causa se verifica; o lapso de tempo fluído anteriormente não será computado. O termo inicial da prescrição se desloca para o momento em que ocorre a causa interruptiva, ficando inutilizado o período que a antecedeu.

As causas interruptivas estão no artigo 174 do CTN.

- Conversão do depósito em renda

O depósito do montante integral do crédito tributário é causa de suspensão de sua exigibilidade (CTN, art. 151, III). Vencido o sujeito passivo no litígio, a sentença determinará conversão do depósito em renda, com o que ficará extinto o crédito tributário.

Em qualquer caso, a conversão de depósito em renda só deve ser efetivado depois do trânsito em julgado da decisão que a determinou. Tal decisão opera a transferência da propriedade do valor depositado, do patrimônio do depositante, para o pagamento da Fazenda Pública. Enquanto pendente de recurso essa decisão, não se pode consumir a conversão, posto que se reformada aquela decisão há de ter o juiz meios para garantir a liberação do depósito, e com a conversão consumada isto não será praticável.

- Pagamento antecipado e a homologação

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o sujeito passivo faz o pagamento respectivo com base em apuração por ele próprio feita. Diz-se, portanto, que o pagamento foi antecipado, porque feito antes do lançamento.

A extinção do crédito, nestes casos, não se verifica com o pagamento, mas com este, somado à homologação do lançamento. Cronologicamente, a homologação é sempre o momento em que se opera a extinção, pois é sempre posterior ao pagamento.

Este aspecto é de grande relevância para a determinação do prazo extintivo do direito de requerer administrativamente a restituição de tributo pago indevidamente, posto que tal prazo, nos termos do art. 168, inciso I começa na data da extinção do crédito tributário.

- Consignação em Pagamento

Pagar não é apenas um dever, mas também um direito. Por isto existe uma ação própria para proteger o direito que tem o sujeito passivo de pagar o tributo.

Segundo o art. 164 do CTN, a ação de consignação em pagamento pode ser proposta nos casos: (a) de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade ou ao cumprimento de obrigação acessória; (b) de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; (c) de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador.

A ação de consignação em pagamento não se presta para disputa de questões outras, somente podendo versar sobre o crédito que o consignante pretende pagar (CTN, art. 164, § 1º).

Vitorioso o autor, a importância depositada é convertida em renda. O pagamento se considera efetuado. E se o autor perder a questão, o crédito tributário será cobrado, com juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis

(CTN, art. 164, § 2º). Não que sejam cabíveis penalidades pelo fato de haver sido o sujeito passivo vencido na ação. As penalidades cabíveis são, naturalmente, as decorrentes do não pagamento.

Não apenas o devedor, mas também o credor pode ficar em mora de receber, além de poderem ocorrer dúvidas quanto à pessoa do credor ou à liquidez do seu direito de receber. Exemplo disso são as questões relativas ao ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias e na classificação das operações como de vendas ou prestação de serviços.

- Decisão Administrativa Irreformável

Por decisão administrativa irreformável entende-se aquela que se apresenta num processo que correu todos os seus trâmites e não tem qualquer outra possibilidade de movimento (esgotados todos os recursos cabíveis) na órbita da própria Administração. (art. 156, IX, do CTN).

À Fazenda Pública falece legitimidade e interesse para estar em Juízo em busca da anulação de seu decisório, vinculada que ficou ao mesmo por fato próprio (nemo potest venire contra factum proprium); pois, doutro modo, o contra-senso seria flagrante.

- Decisão Judicial Transitado em Julgado

Decisão judicial passada em julgado é aquela proferida pelo Poder Judiciário e da qual não caiba mais recurso oponível (art. 156, X, da CF).

Evidentemente a decisão judicial passada em julgado (res judicata) é de efeito absoluto, quaisquer que sejam as partes litigantes: contribuintes ou Fisco.

- Dação em Pagamento em bens imóveis na forma e condições estabelecidas em lei (acrescentado pela LC nº 104/2001)

Trata-se de mais uma forma de extinção do crédito tributário que, no entanto, precisa ter seu formato disciplinado por lei. Isto é, esta forma de extinção do crédito tributário só poderá ser aplicada a determinado tributo se a lei ordinária prever expressamente tal hipótese.

No caso específico previsto pela Lei Complementar nº 104/2001, a dação em pagamento só poderá ser efetivada na área tributária com a utilização de bens imóveis para a extinção da obrigação tributária.

Garantias e Privilégios do Crédito tributário

O crédito tributário é cercado de certas garantias e privilégios os quais se justificam em vista do relevante papel que desempenha na vida do Estado, sobrepondo-se aos interesses individuais.

O permanente risco de insolvência, derivado da instabilidade do patrimônio do devedor, fez introduzir na ordem jurídica o instituto da garantia, consistente no estabelecimento, ao lado da obrigação, de uma nova relação jurídica, com condições próprias de existência, a ponto de só se tornar exigível quando aquela deixar de ser cumprida, mas a ela unida pelo destino do valor patrimonial da prestação que contém, o qual vai alargar o objeto sobre que há de se exercer o direito do credor ou lhe dar estabilidade.

A nova relação, de construção jurídica autônoma, destinando-se unicamente a assegurar o cumprimento da obrigação, toma, pelo vínculo que a prende a esta, o nome de relação de garantia e confere ao credor, então, direitos chamados de garantia.

A relação jurídica destinada a proteger a obrigação tributária pode se constituir de dois modos.

- pelas garantias: e
- pelos privilégios;

De um modo geral, designam-se por garantias os modos ou meios de assegurar o direito.

Em Direito Tributário, devemos entender por garantias os meios jurídicos assecuratórios que cercam o crédito da Fazenda Pública, vale dizer, o direito subjetivo de o Estado receber a prestação do tributo de que se cuide.

Privilégios são as qualidades legais de determinados créditos, pelas quais gozam de supremacia sobre outros.

Em tese, todos os privilégios da lei civil são aplicáveis ao crédito tributário, porém há uma distinção, enquanto os privilégios civis buscam a causa da obrigação, o privilégio tributário é uma decorrência da natureza do sujeito ativo da obrigação, que é o Estado.

Em sendo assim, devem ser considerados aqui, como privilégios, as preferências de que se desfruta o crédito tributário no confronto com os de outra natureza.

É princípio universal de Direito que o patrimônio do devedor responde pelas obrigações contraídas por este. Por isso, sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, respondem pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, não executados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis. (art. 184, do CTN). Exemplo: a existência de hipoteca sobre imóvel do contribuinte devedor não afeta a universalidade de bens e rendas deste como garantia do crédito tributário.

A enumeração das garantias atribuídas na Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) ao crédito da Fazenda Pública não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram, assim como a natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste, nem a da obrigação tributária que lhe corresponda. (art. 183, do CTN).

Presunção de Fraude

O ato de má fé visando a subtrair o indivíduo a uma obrigação já realizada denomina-se fraude.

O ato de má fé por parte do obrigado, no intuito de lesar o credor, ora alienando seus bens a parentes ou amigos, a título gratuito ou oneroso, ora promovendo a remissão de dívidas simuladas ou verdadeiras, mas em detrimento do credor privilegiado, constitui fraude à execução ou fraude a credores.

Isso também acontece em relação às dívidas tributárias, dando lugar à fraude à execução fiscal, mediante procedimento comissivo ou omissivo, tendente a subtrair do sujeito ativo o crédito tributário.

A lei presume fraude à execução fiscal a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou o seu começo, por parte do sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de cobrança judicial. (art. 185, do CTN).

Entretanto, a presunção não se verifica na hipótese de o devedor ter reservado bens ou rendas suficientes a total pagamento da dívida em fase de execução. (§ único, do art. 185, do CTN).

Preferência frente a outros créditos

Sempre que os bens do devedor não se mostrarem suficientes para cobrir todos os seus débitos, é estabelecida uma ordem de prioridade para o pagamento de suas dívidas: são as preferências de determinados créditos sobre outros.

A Fazenda Pública tem preferência sobre os demais credores exceção feita quanto a créditos decorrentes da legislação do trabalho, que ocupam sempre o primeiro lugar na escala, vinco os tributários em segundo. (art. 186, do CTN).

Em casos de falência ou concordata, não participa o crédito tributário de concurso de credores. Esse concurso só se estabelece internamente, vale dizer, entre as próprias pessoas jurídicas de direito público interno interessadas, obedecida a hierarquia em que se embasa a Federação: em primeiro lugar, a União; depois os Estados, o Distrito Federal e os Territórios; e finalmente os Municípios. (art. 187, do CTN).

A participação dos Estados, Territórios e Distrito Federal no concurso de credores se faz de forma unitária e, quando suficientes os bens para o atendimento total de seus créditos, procede-se ao rateio, recebendo cada uma dessas Unidades Federativas na proporção dos créditos que possuem, o mesmo ocorrendo com os Municípios entre si.

Encargos da Massa Falida e do Concordatário

Diz o art. 188 do CTN que são encargos da massa falida pagáveis preferencialmente a quaisquer outros e às dívidas da massa, os créditos tributários, vencidos e vincendos, exigíveis no decurso do processo de falência.

A falência é um processo de execução coletiva, cujo objetivo é a liquidação do patrimônio da empresa falida e o pagamento de seus credores. Com a decretação da falência a empresa passa a determinar-se massa falida. Para a liquidação do patrimônio desta, vale dizer, para a transformação desse patrimônio em dinheiro, e conseqüente pagamento aos credores, é indispensável a prática de uma série de atos. Em casos especiais, pode até a massa falida desenvolver atividade lucrativa, objetivando minimizar prejuízos. Assim, a massa falida assume obrigações, contrata empregados, compra, vende. Pratica, enfim, atos dos quais resultam, inclusive, dívidas tributárias. Mas a decretação da falência divide as obrigações da empresa e as obrigações da massa. São da empresa as obrigações anteriores à falência. São encargos da massa as posteriores.

O art. 188 do CTN refere-se aos créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos depois da decretação da falência. Estes, constituem encargos da massa, e ainda que não vencidos, gozam de absoluta preferência. Preferem mesmo aos créditos trabalhistas, e por eles o síndico é pessoalmente responsável (CTN, art. 134, V).

Contestado o crédito tributário, o Juiz remeterá as partes ao processo competente, mandando reservar os bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscidos, se a massa não puder efetuar a garantia da instância por outra forma, ouvido, quanto à natureza e valor dos bens reservados, o representante da Fazenda Pública interessada. Esta regra, estatuída no § 1º do art. 188 do CTN refere-se, evidentemente, aos créditos tributários que constituam encargos da massa falida.

Também no processo de concordata prevalece a disciplina do art. 188 do Código. Aliás, na concordata é até mais importante que assim seja, porquanto, com o prosseguimento dos negócios, o volume de crédito tributário há de ser bem mais significativo.

Em resumo, por força do art. 188 do CTN tem-se que:

- a) os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos depois da decretação da falência, ou de concessão da concordata, gozam de preferência absoluta, ainda que não vencidos;
- b) preferem inclusive às demais dívidas da massa;
- c) para contestá-los, a massa falida, ou o concordatário precisa garantir a instância, o que poderá fazê-lo depositando o valor correspondente, e se não puder garantir a instância, por esta ou outra forma, reservará bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscimos.
- d) o representante da Fazenda Pública credora deve ser ouvido a respeito da natureza e do valor dos bens reservados.

Inventário e arrolamento. Liquidações de pessoas jurídicas

A preferência geral e absoluta do crédito tributário prevalece também nos processos de inventário e arrolamento, nos quais sua contestação igualmente depende de garantia de instância, tal como nos casos de falência e de concordata (CTN, art. 189 e seu parágrafo único).

O inventariante tem a obrigação de declarar todas as dívidas do autor da herança e seu espólio. Além disto, o Juiz do inventário ou arrolamento oficia às repartições fiscais indagando a respeito dos créditos tributários, para assegurar a preferência destes. O inventariante é pessoalmente responsável pelos tributos devidos pelo espólio, isto é, gerados depois da abertura da sucessão.

Também nas liquidações judiciais ou voluntárias das pessoas jurídicas de direito privado, os créditos tributários gozam de preferência absoluta. Essa regra prevista no art. 190 do CTN, faz com que os diretores e sócios de pessoas

jurídicas de direito privado somente se eximam de responsabilidade pessoal, se provarem a liquidação regular da respectiva pessoa jurídica.

Exigência de quitações

Garantia de considerável alcance é a exigência da quitação de tributos. Assim, o CTN exige expressamente: (a) para concessão de concordata e para que seja declarada a extinção das obrigações do falido, a prova de quitação de todos os tributos relativos à atividade mercantil do requerente da concordata e do falido, respectivamente (CTN, art. 191); (b) para julgamento da partilha ou adjudicação, isto é, para que se consuma a formalidade da transmissão dos bens do autor da herança a seus sucessores, a prova de quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas (CTN, art. 192); c) para celebração de contrato ou proposta em concorrência pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios ou de autarquias, a prova de quitação de todos os tributos relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre (CTN, art. 193).

Pode a lei, todavia, expressamente autorizar a celebração de contrato, ou o recebimento de proposta em concorrência pública, sem exigência da quitação de tributos.

Note-se que a quitação exigida pelo art. 193 do CTN é somente a dos tributos relativos à atividade em cujo exercício o contratante ou proponente contrata ou concorre. Não abrange tributos outros. Mas a lei pode estipular exigência mais ampla, pois a tanto não se opõe o Código.

PONTO 8 - ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Estado, através de atos concretos e executórios, desenvolve intensas atividades no sentido de atender os interesses públicos.

Uma dessas atividades é a administração tributária, ou seja, o procedimento tendente à verificação de que as obrigações de ordem impositiva das finanças públicas foram ou estão sendo cumpridas; à utilização das medidas necessárias para compelir os cidadãos a esse cumprimento; bem assim à quitação dos débitos respectivos.

Daí os capítulos em que a subdividiu o Código tributário Nacional: (arts. 194 a 208).

- fiscalização;
- dívida ativa; e
- certidões negativas.

Fiscalização

Um dos mais importantes aspectos da administração tributária é a fiscalização da exação do tributo.

Cabe à legislação ordinária, observado o disposto no Código Tributário Nacional, regular, em caráter geral ou especificamente em razão da natureza do tributo de que se cuidar, a competência e os poderes da autoridade administrativa em matéria de fiscalização da sua aplicação. (art. 194, do CTN).

As normas que nesse sentido forem editadas terão aplicação sobre as pessoas naturais e as pessoas jurídicas contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. (art. 194, § único, do CTN).

Não tem aplicações, para esse efeito, qualquer disposição legal excludente ou limitada do direito de o Fisco examinar livros, arquivos, mercadorias documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, inclusive os livros contábeis, cuja exibição à autoridade administrativa suscitava controvérsias, sob o fundamento de violação de sigilo, no passado. (art. 195, do CTN).

Na atualidade, o sigilo só é preservado quanto aos fatos sobre os quais o informante esteja obrigado a mantê-lo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Sempre que a autoridade administrativa proceder ou presidir a diligências de fiscalização, deverá lavrar os termos necessários de início do procedimento que servirão, também, para interromper a prescrição e obstar a denúncia espontânea do contribuinte.

Os livros e documentos fiscais e comerciais do contribuinte serão guardados por cinco anos, contados desde a data da última operação a que se refiram.

A legislação tributária deve demarcar o prazo máximo para conclusão das diligências de fiscalização, assim como a mútua assistência entre os órgãos fazendários federais, estaduais e municipais.

Art. 198- Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades".

§1º- Excetuam-se o disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

- I- requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;*
- II- solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular do processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa."*

" 2º- O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo."

§3º-Não é vedada a divulgação de informações relativas a :

- I- representações fiscais para fins penais;*
- II- inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;*
- III- parcelamento ou moratória."*

"Parágrafo Único do art. 199- A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos" (Acrescentados pela Lei Complementar nº 104/2001)

Dívida Ativa

Nos casos de falta de cumprimento da obrigação tributária principal, é permitido à autoridade administrativa assegurar a satisfação de seu crédito através de procedimento judicial (ação de execução fiscal), desde que tenha inscrito como dívida ativa.

Por dívida ativa tributária entende-se a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. (art. 201, do CTN).

O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, deve conter obrigatoriamente: o nome do devedor e, sendo o caso, dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou residência de um e dos outros; a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; a data em que foi inscrita; e sendo o caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. (art. 202, do CTN).

Além dos requisitos mencionados, deve ainda a certidão de dívida ativa indicar o livro e a folha da inscrição, sendo que a omissão de qualquer um deles, ou o erro a eles relativo, darão causa à nulidade da inscrição e do processo dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da Certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo de defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Regularmente inscrita, a dívida ativa passa a gozar da presunção de liquidez e certeza e tem o efeito de prova pré-constituída, isto é, o lançamento só pode ser contestado através de prova inequívoca (presunção *juris tantum*). (art. 204, do CTN).

A "Certidão de Dívida Ativa" (CDA) constitui título executivo habilitando a Fazenda Pública a efetuar a cobrança judicial do seu crédito. (arts. 4º e 8º, da Lei 6.830/80).

O processo de cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública está disciplinado pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, conhecida como "Lei da Execução Fiscal".

PONTO 9 - NOÇÕES DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL TRIBUTÁRIOS.

A expressão "contencioso administrativo" serve para designar o órgão da Administração Pública a que se atribui o encargo de decidir, sob o ponto de vista da ordem pública e tendo em conta o bem comum, toda matéria obscura ou controversa ou todos os litígios com o Poder Administrativo.

Por extrapolação, usa-se essa expressão para designar a própria disputa ("contenda") que se trava entre o particular e a Administração Pública.

Em suma, Contencioso administrativo tributário é a atividade da Administração Pública que visa exercitar um controle da legalidade sobre determinada relação controversa, estabelecida entre o Fisco e o particular, envolvendo a aplicação da legislação tributária.

Processo Administrativo Tributário

A legislação tributária, que prevê as obrigações tributárias, será cumprida tanto pelo particular como pelo Fisco (está-se desenvolvendo, sempre, uma "atividade vinculada").

O Fisco deve efetuar os lançamentos tributários, exercer a fiscalização, e arrecadar os tributos.

Dentro desse campo de atividades, muitas vezes surgem controvérsias que devem ser resolvidas de acordo com regras previamente estabelecidas em lei. Forma-se então o processo administrativo tributário. É importante ressaltar que o particular tem a faculdade de usar o processo administrativo ou de socorrer-se, diretamente, do processo judicial. Tal faculdade decorre do art. 5º, XXXV, da Constituição, que diz que *a lei não excluirá da apreciação do poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*.

É necessário acrescentar que, excepcionalmente, pode o particular formular uma "consulta fiscal" sobre a correta aplicação de dispositivos da legislação tributária em um caso concreto, formando-se o chamado processo de consulta. Esse processo é uma modalidade do processo administrativo tributário.

Diferença entre Processo e Procedimento

Processo é um conjunto de atos coordenados visando obter uma decisão sobre uma controvérsia, no âmbito judicial ou administrativo; obedece a regras previstas em lei.

Procedimento é um modo de realização do processo, é chamado rito processual; um processo pode realizar-se através de diferentes procedimentos, cada um deles aplicáveis a uma determinada questão (exemplo: um processo relativo a furto tem um procedimento diferente daquele de um crime de morte, onde há um júri).

Fases do Processo Fiscal

1) Início- será sempre por um ato da autoridade competente, que poderá consistir em:

- a) ciência, por escrito, do procedimento fiscal;
- b) auto de apreensão de mercadorias ou livros e documentos;
- c) outras formalidades, tais como o começo de despacho aduaneiro.

2) Impugnação- quando o particular não concorda com a exigência fiscal, apresenta a impugnação (defesa, reclamação, etc.), que instaura a fase litigiosa do processo fiscal. A impugnação é sempre apresentada por escrito.

3) Julgamento- é realizado, em primeira instância, por um único julgador (órgão singular). Em regra, quando a decisão é desfavorável à Fazenda, deve esse órgão apresentar um *recurso de ofício*.

4) Recurso- o contribuinte pode interpor, contra decisões de 1ª instância favoráveis ao Fisco, o chamado *recurso voluntário* que deverá ser apreciado em 2ª instância administrativa por um órgão colegiado (vários julgadores), que decidirá por votação. Essa 2ª instância, na área federal, é exercida pelo Conselho de Contribuintes.

O Processo Administrativo Fiscal, em nível federal, é regulado pelo Decreto nº 70.235, de 06.03.72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 09.12.93, que rege a forma como devem ser lavrados os autos de infração ou modificações de lançamentos que apuram as irregularidades ou omissões de pagamento dos tributos e contribuições federais, de modo geral, a cargo principalmente da Secretaria da Receita Federal.

Já as Normas de Procedimento relativas à tramitação dos processos de recursos do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS- e no Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, estão contidas na Portaria MPS nº 713, de 09.12.93, que as aprovou, disciplinando os referidos processos administrativos previdenciários.

Assim, da decisão final do INSS relativa a assunto de interesse dos beneficiários e contribuintes, cabe recurso para a Junta de Recursos - JR/CDPS do órgão de jurisdição competente e, da decisão da JR referente a assunto de interesse de beneficiários e contribuintes, cabe recurso para uma das Câmaras de Julgamento (Caj) do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS)

No âmbito judicial, o procedimento é o mesmo que para os demais tributos federais. Em caso de cobrança de valores de contribuições inscritas em Dívida Ativa, compete ao Órgão, por sua Procuradoria, a Execução Fiscal nos termos da Lei nº 6.830, de 22.09.80. O executado poderá oferecer embargos à execução, em trinta dias, após ter sido intimado da penhora ou ter feito depósito ou prova de fiança bancária. Da parte do contribuinte, cabe a este também questionar, em juízo, a notificação de lançamento contra si lançada pelo INSS, visando a sua anulação.

PONTO 10 - NOÇÕES DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Elisão fiscal

A palavra elisão deriva do verbo *elidir*, que significa *eliminar* ou *suprimir*.

Elisão fiscal é o processo mediante o qual se busca suprimir, total ou parcialmente, a carga tributária.

Segundo o nosso entendimento, o conceito de elisão fiscal confunde-se com o de *evasão fiscal*, que significa *fuga* ou subtração do contribuinte ao pagamento do tributo, usando para isso meios que evitem a incidência tributária.

Elisão fiscal lícita

0

Ocorre quando o contribuinte busca, dentro da lei, encontrar meios que o levem a pagar menos tributos.

Como esclarece o tributarista argentino Giuliani Fonrouge, *a simples circunstância de o contribuinte recorrer a formas e estruturas jurídicas, visando reduzir a carga fiscal, não constitui fato punível*.

Duas são as modalidades de elisão fiscal lícita: a economia de impostos e a abstenção fiscal.

Economia de impostos

Chamada de *tax planning* ("planejamento tributário") pelos norte-americanos, ocorre quando o contribuinte escolhe, legalmente, situações menos onerosas.

Exemplo: o Decreto-lei 406/68, que estabeleceu em nível nacional normas gerais relativas ao ISS, diz, em seu artigo 12, que o fato gerador do referido imposto tem-se por ocorrido no local onde esteja situado o prestador do serviço (somente no caso da construção civil é que o ISS é devido no local em que o serviço é prestado). Um contribuinte do ISS pode, então, abrir o seu estabelecimento em um Município onde a alíquota seja de 2%, muito embora normalmente preste efetivamente serviços em outro Município onde a alíquota seja de 5%, economizando, dentro da lei, o imposto correspondente à diferença de alíquotas (3%).

Abstenção fiscal - Nesta hipótese, o contribuinte deixa de praticar um determinado ato ou de colocar-se em determinada situação, por saber que tal ato ou situação o levarão a pagar tributo (ex: um importador sabe que determinado produto está tributado com elevada alíquota de imposto de importação, mas sabe, também que o Governo Federal pretende a médio prazo reduzir tal alíquota; abstém-se de promover a importação, aguardando a redução da alíquota).

Por fim, convém observar que, ainda que determinadas formas de evasão fiscal sejam lícitas, freqüentemente são indesejáveis por prejudicarem a arrecadação ou a justiça fiscal. Grandes empresas contam, não raras vezes, com auxílio de tributaristas que estudam as falhas da legislação a fim de encontrar meios legais de reduzir a carga tributária.

O Fisco, por outro lado, reage, propondo as alterações na legislação com o intuito de aprimorá-la. Decorre deste esforço, por exemplo, os dispositivos na legislação do IPI que impõem um valor tributável mínimo nas operações entre firmas interdependentes ou entre o estabelecimento industrial e suas filiais; estipula-se esse valor tributável mínimo para evitar que seja deteriorada a base de cálculo do imposto, através de operações subfaturadas.

Elisão fiscal ilícita

Ocorre quando o contribuinte procura fugir ao pagamento do tributo utilizando-se de recursos artificiais ou fraudulentos, desatendendo a legislação tributária.

Ilícito tributário

Genericamente, ilícito tributário é toda violação das leis fiscais em decorrência da qual surja para o transgressor a obrigação de pagar uma soma em dinheiro (pena pecuniária) em favor do ente tributante. Constitui-se pois de infração fiscal.

Crimes contra a ordem tributária

Os crimes contra a ordem tributária estão definidos no Capítulo I da Lei nº 8.137, de 27.12.90, alterados pela Lei nº 9.249, de 26.12.95. São eles, então, os especificados nos artigos 1º e 2º da referida Lei 8.137/90, que assim dispõe:

Art. 1º - Constitui crime contra ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer emitir ou utilizar documentos que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal, ou documento equivalente, relativo à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente, realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Penas - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo Único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º - Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

Nos termos da Lei nº 8.866, de 11.04.94, que dispõe sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública, é depositário da Fazenda Pública, observado o disposto nos artigos 1.282, I e 1.283 do Código Civil, a pessoa a que a legislação tributária ou previdenciária imponha a obrigação de reter ou receber de terceiro, e recolher aos cofres públicos, impostos, taxas ou contribuições, inclusive à Seguridade Social (Lei 8.866/94 - art.1º). É depositário infiel aquele que não entrega à Fazenda Pública o valor retromencionado, no termo e forma fixados na legislação tributária ou previdenciária (Art. 1º, § 2º)

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer porcentagem sobre parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção de 6(seis) meses a 2(dois) anos e multa.

- Dos Crimes praticados por Funcionários Públicos

Art. 3º - Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-lei: nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal:

a) Extravio, sonegação ou inutilização de documentos fiscais

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função: sonegá-lo ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

b) Concussão e corrupção passiva na cobrança de tributos

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.

Pena - reclusão, de 3(três) a 8 (oito) anos, e multa.

c) Advocacia administrativa fazendária

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4(quatro) anos, e multa.

- Contrabando e descaminho

Contrabando, em um sentido geral, é todo comércio feito contrariamente aos preceitos legais instituídos por um estado soberano; neste sentido, engloba tanto o comércio de importação, como o comércio de exportação (operações de comércio exterior).

No Brasil, em sentido específico, contrabando é um crime que se caracteriza por "importar ou exportar mercadoria proibida".

Descaminho, no Brasil, deve ser tomado em seu sentido específico: "ato pelo qual alguém procura fugir ao pagamento dos impostos alfandegários, introduzindo no país ou remetendo para o exterior, clandestinamente, mercadoria sujeita a tais impostos".

E mais ainda, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.212/91, constitui crime à lei previdenciária, deixar de incluir na folha de pagamento da empresa os segurados empregados, empresários, trabalhador avulso ou autônomo que lhe prestem

serviços; omitir, total ou parcialmente, receita ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições, descumprindo as norma legais pertinentes, entre outras cominações.

Além disso, no caso específico do INSS, constitui crime de apropriação indébita, conforme dispõe a Lei nº 8.212/91, a) - deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público; b) - deixar de pagar salário família, salário maternidade, auxílio natalidade ou outro benefício devido ao segurado, quando as respectivas quotas e valores já tiverem sido reembolsadas à empresa. Constatadas quaisquer dessas situações, o Fiscal de Contribuições Previdenciárias, deve proceder a lavratura da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD específica e , ainda, comunicar a ocorrência do crime em Relatório Fiscal próprio. A este propósito cabe lembrar aqui que o procedimento cautelar fiscal, que pode ser instaurado antes ou durante o curso da execução judicial da Dívida Ativa, está regulado pela Lei nº 8.397, de 06.01.92.

BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar _ Direito Tributário Brasileiro; Atualizado de acordo com a Constituição de 1988. Ed. Forense - 10ª Ed. 1991.

CANTO, Gilberto Ulhoa - Direito Tributário Aplicado - Ed. Forense Universitária.

CASSONE, Vítório - Direito Tributário - Atualizado pela Nova Constituição - Ed. Atlas S/A - São Paulo - 3ª Ed. 1991.

COELHO, Sacha Camon Navarro - Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário - Ed. Forense - 1990.

CORSATTO, Olavo Nery - Curso Monte Horebe - Direito Tributário. Brasília - 1991.

DE CARVALHO, Paulo Barros - Direito Tributário - Ed. Saraiva - 4ª. Ed. - 1991.

DE OLIVEIRA, Juarez - Código Tributário Nacional - Ed. Saraiva.

GASPAR , Walter - Direito Tributário - Ed. Lumen Juris - 1994. Rio de Janeiro.

HARADA, Kiyoshi - Sistema Tributário na Constituição de 1988: Tributação Progressiva - Ed. Saraiva - 1991.

ICHIHARA, Yoshiaki - Direito Tributário na Nova Constituição - Ed. Atlas S/A - 1989.

MACHADO, Hugo de Brito - Direito Tributário - Ed. Revistas dos Tribunais.

MARTINS, Ives Gandra da Silva - Curso de Direito Tributário - Ed. Cejup - 2º Vol.

NOGUEIRA, Rui Barbosa - Curso de Direito Tributário - Ed. Saraiva 1990.

PIRES, Adilson Rodrigues - Manual de Direito Tributário de acordo com a Constituição de 1988. Ed. Forense - 4º Ed.

PROCONCURSO - Apostila - caderno II - Comentários e Exercícios - 1993.

VALÉRIO, Walter Paldes - Programa de Direito Tributário - Parte Geral - Ed. Sulina - 9ª Ed. 1990. Rio Grande do Sul.

PROGRAMA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (Esquematizado)

1 Tributo - (Receita Pública Derivada) – (Apostila de Direito Tributário Profª Josefina Ruas)

1.1 Conceito – (Art. 3º do CTN).

- 1.2 Natureza Jurídica – (Art. 4º do CTN).
- 1.3 Impostos - Definição e Classificação – (Art. 16, do CTN e Doutrina).
- 1.4 Taxas – (Art. 145, II, da CF e arts. 77 a 80, do CTN). Pedágio – (Doutrina).
- 1.5 Contribuição de Melhoria – (Art. 145, III, da CF e arts. 81 a 82, do CTN)
- 1.6 Empréstimos Compulsórios - (Arts. 148, da CF e Parágrafo único do art. 15, do CTN)
- 1.7 Contribuições Sociais e Especiais - (Arts 149 e 195, da C.F.)

2 Sistema Tributário Nacional

- 2.1 Na Constituição Federal – (Arts. 145 a 162, 195, da CF e art. 34 do ADCT e Emendas Constitucionais nºs 3/93, 25/00, 29/00, 33/01, 37/02, 39/02, 41/03, 42/03 e 44/04)
 - 2.1.1 Princípios fundamentais – (Arts, 1º e 145 ao 149, especialmente 145, § 1º da CF)
 - 2.1.2 Limitações ao poder de tributar – (Arts. 150, 151 e 152, da CF) – (Imunidade – Isenção – Não Incidência e Alíquota Zero)
 - 2.1.3 Competência tributária – (Arts. 6º e 7º, do CTN e páginas 35 a 38 de MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário* Malheiros Editores, 22ª edição – 2002.
 - 2.1.4 Impostos da União – (Arts. 153 e 154, da CF)
 - 2.1.5 Impostos dos Estados e do Distrito Federal – (Art.155, da CF)
 - 2.1.6 Impostos dos Municípios – (Art. 156, da CF)
 - 2.1.7 Repartição das receitas tributárias – (Arts.157 a 162, da CF)

3 Legislação Tributária – (Arts. 96 a 112, do CTN)

- 3.1.1 Expressão "Legislação Tributária" - (Art. 96, do CTN)
- 3.2 Emendas Constitucionais – (EC nºs 3/ 93, 25/00, 29/00, 33/01, 37/02, 39/02, 41/03, 42/03 e 44/04). Lei Ordinária - (Art.97, do CTN). Medida Provisória – (Arts 62, da CF e 97, do CTN). Lei Complementar Nacional – (Arts. 146, 146-A, 155, §§ 1º, III e 2º, XII, 156, § 3º e 161, da CF). Lei Complementar Federal – (Arts.148 e 153 VII.da CF). Convênios do CONFAZ – (Art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF). Resolução do Senado – (Arts. 155, §§ 1º, IV e 2º, IV e V, da CF). Tratados e Convenções Internacionais – Decretos Legislativos(18) – (Arts. 84, VIII, da CF e 98 do CTN. MERCOSUL, ALADI, ALCA e Outros – Apostila do BB). Decretos Regulamentares – (Art.99, do CTN). Normas Complementares – (Art. 100, do CTN)
- 3.2.1 Vigência -(Arts. 101 a 104, do CTN). Aplicação – (Arts. 105 e 106, do CTN). Interpretação – (Arts. 107 a 112, do CTN). Integração – (Art. 108, do CTN).

4 Obrigação Tributária – (Art. 113, do CTN)

- 4.1 Elementos da Obrigação Principal – (Arts. 113, § 1º, 114, 116 a 121 e 123, do CTN)
- 4.2 Elementos da Obrigação Acessória – ((Arts. 113, § 2º, 115 e 122, do CTN)
- 4.3 Solidariedade Tributária – (Arts. 124 e 125, do CTN))
- 4.4 Capacidade Tributária – (Arts. 126, do CTN)
- 4.5 Domicílio Tributário – (Arts. 127, do CTN)

- 4.6 Responsabilidade Tributária – (Arts. 128 a 138, do CTN)
- 4.6.1 Responsabilidade Supletiva (Substituição Tributária - Diferimento) – (Art. 128, do CTN)
- 4.6.2 Responsabilidade dos Sucessores – (Arts. 129 a 133, do CTN)
- 4.6.3 Responsabilidade de Terceiros – (Arts. 134 e 135, do CTN)
- 4.6.4 Responsabilidade por Infrações – (Arts. 136 a 138, do CTN)

- 5. Crédito Tributário (definição – constituição – (Arts. 139 a 141, do CTN)
- 5.1 Lançamento (conceito - alterações) – (Arts. 142 a 146, do CTN)
- 5.1.1 Lançamento por Declaração – (Art. 147, do CTN)
- 5.1.2 Lançamento por Arbitramento – (Art. 148, do CTN)
- 5.1.3 Lançamento por Ofício – (Art. 149, do CTN)
- 5.1.4 Lançamento por Homologação – (Art. 150, do CTN)
- 5.2 Suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário – (Art. 151 a 155, do CTN)
- 5.3 Extinção do Crédito Tributário – (Arts. 156 a 174, do CTN)
- 5.4 Exclusão do Crédito Tributário – (Arts. 175 a 182, do CTN)
- 5.5 Garantias e Privilégios do Crédito Tributário – (Arts. 183 a 193, do CTN)

- 6. Administração Tributária – (Arts. 194 a 208, do CTN)
- 6.1 Fiscalização – (Arts. 194 a 200, do CTN)
- 6.1 Dívida Ativa – (Arts. 201 a 204, do CTN e Lei nº 6.830/80)
- 6.2 Certidões Negativas – (Arts. 205 a 208, do CTN))

- 7. Processo Administrativo Fiscal – (Decreto (Federal) nº 70.235, de 06.03.72, Decreto (Estadual da Bahia) nº 7.629, de 29.07.99 e Lei (Municipal de Salvador) nº 4.279/90 – Arts. 40 ao 77) – Doutrina – páginas 409 a 418 de MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário* Malheiros Editores, 22ª edição – 2002.

- 8. Processo Judicial Tributário – Páginas 240 a 235 de MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário* Malheiros Editores, 22ª edição – 2002.

- 9. Ilícito Tributário – Páginas 437 a 453 de MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário* Malheiros Editores, 22ª edição – 2002.

- 10. Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) – Lei (Federal) nº 9.317/96) (29) - Legislação do SIMBAHIA.

Josefina de Melo Ruas
Professora

Salvador, janeiro/2006

