

42

SABERES DO DIREITO

*Direito
Tributário I*

EDUARDO SABBAG

COORDENADORES

ALICE BIANCHINI
LUIZ FLÁVIO GOMES



**Editora
Saraiva**

DADOS DE COPYRIGHT

Sobre a obra:

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

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

Sobre nós:

O [X Livros](#) e seus parceiros disponibilizam conteúdo de domínio público e propriedade intelectual de forma totalmente gratuita, por acreditar que o conhecimento e a educação devem ser acessíveis e livres a toda e qualquer pessoa. Você pode encontrar mais obras em nosso site: xlivros.com ou em qualquer um dos sites parceiros apresentados neste link.

Quando o mundo estiver unido na busca do conhecimento, e não lutando por dinheiro e poder, então nossa sociedade enfim evoluirá a um novo nível.



Rua Henrique Schaumann, 270, Cerqueira César — São Paulo — SP
CEP 05413-909 – PABX: (11) 3613 3000 – SACJUR: 0800 055 7688 – De 2^a a 6^a,
das 8:30 às 19:30

E-mail: saraivajur@editorasaraiva.com.br

Acesse: www.saraivajur.com.br

FILIAIS

AMAZONAS/RONDÔNIA/RORAIMA/ACRE

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

BAHIA/SERGIPE

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

BAURU (SÃO PAULO)

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

CEARÁ/PIAUI/MARANHÃO

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

DISTRITO FEDERAL

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

GOIÁS/TOCANTINS

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

MATO GROSSO DO SUL/MATO GROSSO

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

MINAS GERAIS

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

PARÁ/AMAPÁ

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

PARANÁ/SANTA CATARINA

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

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

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

RIBEIRÃO PRETO (SÃO PAULO)

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

RIO DE JANEIRO/ESPÍRITO SANTO

Rua Visconde de Santa Isabel, 113 a 119 – Vila Isabel – Fone: (21) 2577-9494 – Fax: (21)
2577-8867 / 2577-9565 – Rio de Janeiro

RIO GRANDE DO SUL

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

SÃO PAULO

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

ISBN 978-85-02-17405-4
Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Sabbag, Eduardo
Direito tributário I / Eduardo Sabbag. – São Paulo :
Saraiva, 2012. – (Coleção saberes do direito ; 42)
1. Direito tributário 2. Direito tributário – Brasil I.
Título. II. Série.

Índice para catálogo sistemático:
1. Direito tributário 34:336.2 (81)

Diretor editorial Luiz Roberto Curia
Diretor de produção editorial Lígia Alves
Editor Roberto Navarro
Assistente editorial Thiago Fraga
Produtora editorial Clarissa Boraschi Maria
Preparação de originais, arte, diagramação e revisão Know-how Editorial
Serviços editoriais Kelli Priscila Pinto / Vinicius Asevedo Vieira
Capa Aero Comunicação
Produção gráfica Marli Rampim
Produção eletrônica Know-how Editorial

Data de fechamento da edição: 25-4-2012

Dúvidas?

Acesse: www.saraivajur.com.br

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva.

A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo artigo 184 do Código Penal.



EDUARDO SABBAG

Doutorando em Direito Tributário e em Língua Portuguesa pela PUCSP.
Mestre em Direito Público e Evolução Social pela UNESA/RJ.
Advogado. Professor. Palestrante e conferencista.

Conheça os autores deste livro:
<http://atualidadesdodireito.com.br/conteudonet/?ISBN=17098-8>

COORDENADORES

ALICE BIANCHINI

Doutora em Direito Penal pela PUCSP. Mestre em Direito pela UFSC.
Presidente do Instituto Panamericano de Política Criminal – IPAN.
Diretora do Instituto LivroeNet.

LUIZ FLÁVIO GOMES

Jurista e cientista criminal. Fundador da Rede de Ensino LFG. Diretor-presidente do Instituto de Pesquisa e Cultura Luiz Flávio Gomes. Diretor do Instituto LivroeNet. Foi Promotor de Justiça (1980 a 1983), Juiz de Direito (1983 a 1998) e Advogado (1999 a 2001).

Conheça a LivroeNet: http://atualidadesdodireito.com.br/conteudonet/?page_id=2445

Dedico esta obra à Dina, esposa e companheira,
que compartilha comigo os tantos momentos de
felicidade de nossa vida em comum.

Dedico, também, à Jamile, fruto de nosso amor,
que, dia a dia, torna nossas vidas
mais cheias de sentido.

◆ Apresentação


O futuro chegou.


A Editora Saraiva e a LivroeNet, em parceria pioneira, somaram forças para lançar um projeto inovador: a **Coleção Saberes do Direito**, uma nova maneira de aprender ou revisar as principais disciplinas do curso. São mais de 60 volumes, elaborados pelos principais especialistas de cada área com base em metodologia diferenciada. Conteúdo consistente, produzido a partir da vivência da sala de aula e baseado na melhor doutrina. Texto 100% em dia com a realidade legislativa e jurisprudencial.


Diálogo entre o livro e o ¹

A união da tradição Saraiva com o novo conceito de livro vivo, traço característico da LivroeNet, representa um marco divisório na história editorial do nosso país.

O conteúdo impresso que está em suas mãos foi muito bem elaborado e é completo em si. Porém, como organismo vivo, o Direito está em constante mudança. Novos julgados, súmulas, leis, tratados internacionais, revogações, interpretações, lacunas modificam seguidamente nossos conceitos e entendimentos (a título de informação, somente entre outubro de 1988 e novembro de 2011 foram editadas 4.353.665 normas jurídicas no Brasil – fonte: IBPT).

Você, leitor, tem à sua disposição duas diferentes plataformas de informação: uma **impressa**, de responsabilidade da Editora Saraiva (livro), e outra disponibilizada na **internet**, que ficará por conta da LivroeNet (o que chamamos de ¹).

No ¹ você poderá assistir a **vídeos** e participar de **atividades** como simulados e enquetes. **Fóruns de discussão e leituras complementares** sugeridas pelos autores dos livros, bem como comentários às novas leis e à jurisprudência dos tribunais superiores, ajudarão a enriquecer o seu repertório, mantendo-o sintonizado com a dinâmica do nosso meio.


Você poderá ter acesso ao  ¹ do seu livro mediante **assinatura**. Todas as informações estão disponíveis em www.livroenet.com.br.

Agradecemos à Editora Saraiva, nas pessoas de Luiz Roberto Curia, Roberto Navarro e Lígia Alves, pela confiança depositada em nossa Coleção e pelo apoio decisivo durante as etapas de edição dos livros.

As mudanças mais importantes que atravessam a sociedade são representadas por realizações, não por ideais. O livro que você tem nas mãos retrata uma mudança de paradigma. Você, caro leitor, passa a ser integrante dessa revolução editorial, que constitui verdadeira inovação disruptiva.

Alice Bianchini | Luiz Flávio Gomes
Coordenadores da Coleção Saberes do Direito
Diretores da LivroeNet

Saiba mais sobre a LivroeNet
<http://atualidadesdodireito.com.br/?video=livroenet-15-03-2012>

1 O  deve ser adquirido separadamente. Para mais informações, acesse www.livroenet.com.br.

◆ Sumário

Capítulo 1 **Introdução**

1. Considerações iniciais

1.1 O direito tributário e seu conceito

1.2 O direito tributário e as receitas públicas

1.3 O direito tributário e sua natureza: direito público, obrigacional e comum

1.4 O direito tributário e sua autonomia

2. O direito tributário e os limites ao poder de tributar

Capítulo 2 **Princípio da Legalidade Tributária**

1. Considerações iniciais

2. O tributo e as leis ordinária e complementar

3. A legalidade estrita

3.1 A estipulação de obrigações acessórias (art. 113, § 2º, CTN)

3.2 A atualização monetária do tributo (art. 97, §§ 1º e 2º, CTN)

4. A mitigação do princípio da legalidade tributária

5. O princípio da legalidade tributária e a Emenda Constitucional n. 33/2001

6. Os reflexos da EC n. 32/2001 no princípio da legalidade tributária

6.1 A relevância e a urgência da medida provisória

6.2 A medida provisória e os tributos

6.2.1 A medida provisória e a incompatibilidade com a lei complementar

Capítulo 3 **Princípio da Anterioridade Tributária**

1. Introdução

- [2. O princípio da anterioridade e o direito fundamental do contribuinte](#)
- [3. O princípio da anualidade](#)
- [4. O princípio da anterioridade e sua previsão na Constituição Federal de 1988](#)
 - [4.1 O princípio da anterioridade anual – art. 150, III, b, CF](#)
 - [4.2 O princípio da anterioridade nonagesimal – art. 150, III, c, CF](#)
 - [4.3 A regra geral da anterioridade e a aplicação cumulativa dos prazos – art. 150, III, c, parte final, CF](#)
 - [4.4 As exceções ao princípio da anterioridade anual](#)
 - [4.4.1 As exceções ao princípio da anterioridade anual e a Emenda Constitucional n. 33/2001](#)
 - [4.5 As exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal e a Emenda Constitucional n. 42/2003](#)
 - [4.6 O Princípio da Anterioridade Especial para as Contribuições Sociais Previdenciárias](#)
- [5. O princípio da anterioridade e os institutos jurídicos da vigência e eficácia da norma tributária](#)
 - [5.1 A eficácia da norma tributária](#)
 - [5.2 A vigência da norma tributária](#)
- [6. O princípio da anterioridade tributária e a Emenda Constitucional n. 32/2001](#)
- [7. O princípio da anterioridade nonagesimal das contribuições sociais previdenciárias e a medida provisória](#)

Capítulo 4 Princípio da Isonomia Tributária

- [1. A igualdade: considerações iniciais](#)
- [2. A isonomia tributária](#)
 - [2.1 A isonomia tributária e a cláusula *pecunia non olet*](#)
- [3. A capacidade contributiva: a equidade e a tributação justa](#)
 - [3.1 A capacidade contributiva e seu plano histórico](#)
 - [3.2 A capacidade contributiva na Carta Magna de 1988](#)

Capítulo 5 **Princípio da Irretroatividade Tributária**

1. Noções introdutórias
2. Os princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias
3. O princípio da irretroatividade tributária e a existência de leis produtoras de efeitos jurídicos sobre atos pretéritos (art. 106, I e II, CTN)
 - 3.1 A lei interpretativa como produtora de efeito jurídico sobre atos pretéritos
 - 3.2 A lei benigna como produtora de efeito jurídico sobre atos pretéritos

Capítulo 6 **Princípio da Vedação ao Confisco**

1. Introdução
2. O confisco tributário: conceito
 - 2.1 O confisco tributário e o princípio da capacidade contributiva
 - 2.2 O confisco tributário e o direito de propriedade
3. O princípio da vedação ao confisco no texto constitucional
 - 3.1 O princípio da vedação ao confisco: o destinatário do postulado
 - 3.2 O princípio da vedação ao confisco: o efeito “de confisco” no tributo
 - 3.3 O princípio da vedação ao confisco: a carga tributária total
4. O princípio da vedação ao confisco perante as espécies tributárias
 - 4.1 O princípio da vedação ao confisco e os impostos
 - 4.2 O princípio da vedação ao confisco e as taxas
 - 4.3 O princípio da vedação ao confisco e as contribuições de melhoria
 - 4.4 O princípio da vedação ao confisco e os empréstimos compulsórios
 - 4.5 O princípio da vedação ao confisco e as contribuições

5. O princípio da vedação ao confisco e as multas

Capítulo 7 Princípio da Não Limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens e a Ressalva do Pedágio

1. Considerações iniciais

2. Análise dos pedágios

Capítulo 8 Outros Princípios Constitucionais Tributários

1. Princípio da uniformidade geográfica

2. Princípio da proibição das isenções heterônomas

3. Princípio da não discriminação baseada em procedência ou destino

Capítulo 9 Imunidades Gerais e Recíproca

1. Introdução

2. A imunidade e a isenção

3. A imunidade e a exoneração das espécies tributárias

4. Análise das alíneas do inciso VI do art. 150 da CF

Capítulo 10 Imunidade dos Templos Religiosos

1. Considerações iniciais

2. A imunidade religiosa e os impostos

3. A imunidade religiosa e os conceitos de *culto* e *templo*

4. A imunidade religiosa e o art. 150, § 4º, CF

Capítulo 11 Imunidades Não Autoaplicáveis

1. Considerações iniciais

2. Estudo das imunidades constantes da alínea c

2.1 Imunidades dos partidos políticos

2.2 Imunidade dos sindicatos de empregados

2.3 Imunidade das instituições de educação

- [2.4 Imunidade das entidades de assistência social](#)
- [3. Estudo complementar da alínea c](#)
 - [3.1 Confronto entre o art. 150, VI, c, parte final, da CF e o art. 14 do CTN](#)

Capítulo 12 Imunidade de Imprensa

- [1. Considerações iniciais](#)
 - [1.1 Análise do livro – um veículo de pensamento](#)
 - [1.1.1 A imunidade de imprensa e a publicação eletrônica](#)
 - [1.2 Análise do jornal – um veículo de pensamento](#)
 - [1.3 Análise do periódico – um veículo de pensamento](#)
 - [1.4 Análise do papel destinado à impressão – um insumo](#)

Capítulo 13 Sistema Tributário Nacional

- [1. Definição de tributo](#)
 - [1.1 A prestação pecuniária](#)
 - [1.2 A prestação compulsória](#)
 - [1.3 A prestação diversa de sanção](#)
 - [1.4 A prestação instituída por lei](#)
 - [1.5 A prestação cobrada por lançamento](#)
- [2. Competência tributária](#)
 - [2.1 Competência tributária e capacidade tributária ativa](#)
 - [2.2 Detalhando a classificação da competência tributária](#)
 - [2.2.1 Competência privativa](#)
 - [2.2.2 Competência comum](#)
 - [2.2.3 Competência cumulativa](#)
 - [2.2.4 Competência especial](#)
 - [2.2.5 Competência residual](#)
 - [2.2.6 Competência extraordinária](#)

Capítulo 14 Espécies de Tributos e Impostos

1. Considerações iniciais

1.1 Impostos

1.1.1 O princípio da não afetação e os impostos

1.1.2 Os impostos e a privatividade das competências

1.1.3 Classificação dos impostos

Capítulo 15 Taxa

1. O fato gerador

1.1 Análise da taxa de polícia

1.2 Análise da taxa de serviço

2. Informações complementares sobre taxas

2.1 A base de cálculo nas taxas

2.2 O confronto “taxa versus tarifa”

Capítulo 16 Contribuição de Melhoria

1. Considerações iniciais

2. O fato gerador

3. O sujeito passivo

4. A base de cálculo do tributo

4.1 A base de cálculo e os limites de cobrança

5. Requisitos mínimos para a instituição

Capítulo 17 Empréstimo Compulsório

1. As teorias explicativas sobre a natureza jurídica do empréstimo compulsório: contrato ou tributo

1.1 A autonomia do empréstimo compulsório

2. O tributo e a lei complementar

3. Tributo e a competência para sua instituição

- [4. Tributo e os conceitos necessários à compreensão de seus pressupostos fáticos](#)
- [5. Empréstimo compulsório e o princípio da anterioridade tributária](#)
- [6. O fato gerador](#)
- [7. Análise do parágrafo único do art. 148 da CF](#)

Capítulo 18 Contribuições

- [1. A feição tributária](#)
- [2. As contribuições e os princípios tributários](#)
- [3. O conceito de contribuições parafiscais ou especiais](#)
- [4. Estudo das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas](#)
- [5. Estudo das contribuições de intervenção no domínio econômico](#)
 - [5.1 CIDE-Combustíveis](#)
- [6. Estudo das contribuições sociais](#)

Capítulo 19 Fontes do Direito Tributário

- [1. Considerações iniciais](#)
- [2. Fontes formais do direito tributário](#)
 - [2.1 Fontes formais principais](#)
- [3. Parágrafo único do art. 100 do CTN](#)

Capítulo 20 Vigência, Aplicação, Interpretação e Integração da Legislação Tributária

- [1. Vigência da legislação tributária](#)
 - [1.1 Vigência da legislação tributária no tempo](#)
 - [1.2 A vigência e o princípio da anterioridade tributária](#)
 - [1.3 A vigência da legislação tributária no espaço](#)
- [2. Aplicação da legislação tributária](#)
- [3. Interpretação da legislação tributária](#)

4. Integração da legislação tributária

Capítulo 21 Relação Jurídico-Tributária

1. A hipótese de incidência

2. O fato gerador

3. Obrigação tributária

3.1 Sujeito ativo

3.2 Sujeito passivo

3.3 Objeto da obrigação tributária

3.4 Causa

4. Domicílio tributário

Capítulo 22 Responsabilidade Tributária

1. Conceitos introdutórios

1.1 Conceito: contribuinte *versus* responsável

1.2 Conceito: responsabilidade pessoal *versus* responsabilidade subsidiária

1.3 Conceito: responsabilidade por substituição *versus* responsabilidade por transferência

2. Responsabilidade de devedores solidários

3. Responsabilidade de devedores sucessores

4. Responsabilidade de terceiros devedores

5. Responsabilidade por infrações

6. Denúncia espontânea

Capítulo 23 Crédito Tributário

1. Considerações iniciais

2. O lançamento

2.1 O conceito de lançamento

2.2 Revisão de lançamento

[2.3 Modalidades de lançamento](#)

[2.4 Análise da técnica do arbitramento](#)

[3. Crédito tributário e decadência](#)

[3.1 A decadência no CTN: visão geral](#)

[3.2 A decadência no CTN: análise do art. 173, I](#)

[3.3 A decadência no CTN: análise do art. 150, § 4º](#)

[3.4 A decadência no CTN e a anulação do lançamento anterior](#)

[3.5 A decadência e a lei complementar](#)

[3.6 A decadência e o prazo decenal das contribuições sociais](#)

[4. Crédito tributário e prescrição](#)

[4.1 Considerações iniciais](#)

[4.2 O termo *a quo* da contagem da prescrição \(art. 174 do CTN\)](#)

[4.3 A prescrição e a dívida ativa](#)

[4.4 A prescrição e os lançamentos por homologação](#)

[4.5 A prescrição e as causas de interrupção](#)

Capítulo 24 Suspensão do Crédito Tributário

[1. Considerações iniciais](#)

[2. Moratória](#)

[3. Depósito do montante integral](#)

[4. Reclamações e recursos administrativos](#)

[4.1 O depósito recursal na órbita administrativa](#)

[5. Concessão de liminar em mandado de segurança e de tutela antecipada em outras ações](#)

[6. Parcelamento](#)

Capítulo 25 Extinção do Crédito Tributário

[1. Considerações iniciais](#)

[2. Pagamento](#)

[2.1 Consulta tributária](#)

2.2 A restituição de pagamento indevido ou a maior e o prazo prescricional

3. Compensação

4. Transação

5. Remissão

6. Decadência e prescrição

7. Conversão do depósito em renda

8. Pagamento antecipado e a homologação do lançamento

9. Consignação em pagamento julgada precedente

10. Decisão administrativa irreformável

11. Decisão judicial passada em julgado

12. Dação em pagamento

Capítulo 26 Exclusão do Crédito Tributário

1. Considerações iniciais

2. Estudo da isenção

2.1 Isenção: a incidência ou a não incidência da norma

2.2 A revogação da lei isentiva

2.3 A isenção e o princípio da legalidade tributária

2.4 A isenção e os tributos bilaterais

3. Estudo da anistia

Capítulo 27 Administração Tributária e Disposições Finais do CTN

1. Considerações iniciais

2. Fiscalização

3. Dívida ativa

4. Certidão negativa

5. Disposições finais e transitórias do CTN

Capítulo 28 Garantias e Privilégios do Crédito Tributário

- [1. Considerações iniciais](#)
- [2. Natureza da garantia do crédito tributário](#)
- [3. Ponto de equilíbrio na relação jurídico-tributária](#)
- [4. Os bens inalcançáveis pela execução do crédito tributário](#)
- [5. Momento de caracterização da fraude à execução fiscal](#)
 - [5.1 A reserva de bens ou rendas para pagamento da dívida](#)
- [6. Preferências ou privilégios do crédito tributário](#)
- [7. Da quitação de tributos](#)

Capítulo **29** **Impostos Municipais**

- [1. Estudo do IPTU](#)
 - [1.1 Competência e sujeito ativo](#)
 - [1.2 Sujeito passivo](#)
 - [1.3 Fato gerador](#)
 - [1.3.1 Elementos espacial e temporal do fato gerador](#)
 - [1.4 Base de cálculo](#)
 - [1.5 Alíquotas](#)
- [2. Estudo do ISS](#)
 - [2.1 Competência e sujeito ativo](#)
 - [2.2 Sujeito passivo](#)
 - [2.3 Fato gerador](#)
 - [2.3.1 Conceitos de produtos industrializados, mercadorias e serviços](#)
 - [2.4 Base de cálculo](#)
 - [2.5 Alíquota](#)
- [3. Estudo do ITBI](#)
 - [3.1 Competência e sujeito ativo](#)
 - [3.2 Sujeito passivo](#)
 - [3.3 Fato gerador](#)
 - [3.4 Base de cálculo](#)

3.5 Alíquotas

3.5.1 ITBI e progressividade

Capítulo 30 Impostos Estaduais

1. Estudo do ICMS

1.1 Competência e sujeito ativo

1.2 Sujeito passivo

1.3 Fato gerador

1.4 Base de cálculo

1.5 Alíquotas

2. Estudo do IPVA

2.1 Competência e sujeito ativo

2.2 Sujeito passivo

2.3 Fato gerador

2.4 Elemento temporal do fato gerador

2.5 Base de cálculo

2.6 Alíquota

3. Estudo do ITCMD

3.1 Competência tributária e sujeito ativo

3.2 Sujeito passivo

3.3 Fato gerador

3.4 Elementos *espacial* e *temporal* do fato gerador

3.5 Base de cálculo

3.6 Alíquotas

Capítulo 31 Impostos Federais

1. Estudo do ITR

1.1 Competência e sujeito ativo

1.2 Sujeito passivo

1.3 Fato gerador

[1.4 Base de cálculo](#)

[1.5 Alíquotas](#)

[2. Estudo do IOF](#)

[2.1 Competência e sujeito ativo](#)

[2.2 Sujeito passivo](#)

[2.3 Fato gerador](#)

[2.4 Base de cálculo](#)

[2.5 Alíquotas](#)

[2.6 Princípio da legalidade e extrafiscalidade](#)

[3. Estudo do II](#)

[3.1 Competência e sujeito ativo](#)

[3.2 Sujeito passivo](#)

[3.3 Fato gerador](#)

[3.4 Base de cálculo](#)

[3.5 Alíquotas](#)

[4. Estudo do IE](#)

[4.1 Competência e sujeito ativo](#)

[4.2 Sujeito passivo](#)

[4.3 Fato gerador](#)

[4.4 Base de cálculo](#)

[4.5 Alíquotas](#)

[5. Estudo do IPI](#)

[5.1 Competência e sujeito ativo](#)

[5.2 Sujeito passivo](#)

[5.3 Fato gerador](#)

[5.4 Base de cálculo](#)

[5.5 Alíquotas](#)

[6. Estudo do IR](#)

[6.1 Competência e sujeito ativo](#)

[6.2 Sujeito passivo](#)

[6.3 Fato gerador](#)

[6.4 Base de cálculo](#)

[6.4.1 Conceito de patrimônio](#)

[6.5 Alíquotas](#)

[Referências](#)

[Apêndice](#)

Capítulo 1

◆ Introdução

1. Considerações iniciais

1.1 O direito tributário e seu conceito

O Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas.

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade. Daí haver a necessidade de uma positivação de regras, o que se dá por meio da ciência jurídica intitulada Direito Tributário, também denominado Direito Fiscal.

O Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado *versus* contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos. Com efeito, o Direito Tributário é a representação positivada da ciência jurídica que abarca o conjunto de normas e princípios jurídicos, reguladores das relações intersubjetivas na obrigação tributária, cujos elementos são as partes, a prestação e o vínculo jurídico.

As partes destacam-se como o ente público estatal, de um lado, e o contribuinte, de outro. O objeto é a obrigação em si, que pode consistir numa obrigação de dar, de cunho patrimonial, ou numa obrigação de fazer ou não fazer, de cunho instrumental.

Por fim, o vínculo jurídico é a norma jurídica que magnetiza o liame obrigacional. Tal relação jurídica é polarizada da seguinte forma:

- I) No polo ativo (credor), os entes tributantes ou pessoas jurídicas de direito público interno, também conhecidos por Fiscos – a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.
- II) No polo passivo (devedor), o contribuinte representado pelas pessoas físicas ou jurídicas.

Desse modo, cria-se o cenário afeto à invasão patrimonial, caracterizadora do mister tributacional, em que o Estado avança em direção ao patrimônio do súdito, de maneira compulsória, a fim de que logre retirar uma quantia, em dinheiro, que se intitula tributo, carreando-o para os seus cofres. Tal invasão é inexorável, não havendo como dela se furtar, exceto se o tributo apresentar-se ilegítimo, *i.e.*, fora dos parâmetros impostos pela norma tributária, mostrando-se inconstitucional, o que poderá ensejar a provocação do Poder Judiciário, no intuito de que se proceda à correção da situação antijurídica.

É oportuno mencionar, *ad argumentandum*, que o Direito Tributário visa projetar o contribuinte e o Fisco em uma mesma plataforma de igualdade, à qual se aplica, isonomicamente, a lei, trazendo a segurança que imantará o elo jurídico. Daí se ouvir falar que uma dada norma teria sido emitida “pró-fisco” ou, inversamente, “pró-contribuinte”, uma vez propensa a desestabilizar para um lado, em detrimento do outro, o equilíbrio da relação.

1.2 O direito tributário e as receitas públicas

Todo e qualquer dinheiro que ingressa nos cofres públicos, a qualquer título, será denominado “entrada” ou “ingresso”. Por outro lado, nem todo ingresso (ou receita) será uma receita pública.

Quanto às receitas derivadas, o Estado, de modo vinculado, e valendo-se do seu poder de império, na execução de atividades que lhe

são típicas, fará “derivar” para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição. Tais entradas intitulam-se “receitas derivadas” ou “de economia pública”, indicativas de receitas ordinárias obtidas à luz de imposição coativa e de manifestação soberana do Estado, no uso típico de sua autoridade ou de seu constrangimento, direcionados à invasão patrimonial dos particulares.

A esse propósito, Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 29) assevera que “o direito de tributar do Estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer ‘derivar’ para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas receitas derivadas ou tributos”. As receitas derivadas agrupam, pois, os rendimentos do setor público que procedem do setor privado da economia, por meio de prestações pecuniárias compulsórias – quase sempre, na forma de tributos –, devidas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que desenvolvam atividades econômicas.

Por fim, destaque-se que, nas receitas derivadas, a fonte é a lei, e tais entradas referem-se a prestações tributárias ou não tributárias.

As reparações de guerra, ainda que reservadas ao plano teórico, em nosso pacífico Estado, devem ser consideradas receitas derivadas.

A receita originária é, em regra, proveniente da exploração estatal de seus bens e empresas comerciais ou industriais, à semelhança de particulares, nas atividades de locação, administração ou alienação. Aliomar Baleeiro (2004, p. 127) define as receitas originárias como “as rendas provenientes dos bens e 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 ou à utilização dos serviços que o justificam, embora, não raro, os institua em monopólios”.

A definição em epígrafe oferta claro horizonte por meio do qual se pode vislumbrar que, nas receitas originárias, a fonte é o contrato, e tais entradas referem-se, com exclusividade, a prestações não tributárias. Nessa toada, não é despidendo enfatizar que aquelas matérias intrinsecamente ligadas a tributos – v.g., repartição de receitas tributárias – não se ligarão às receitas originárias, mas às receitas derivadas. Vale dizer que se reparte o produto das receitas derivadas,

não o fazendo com relação ao montante pecuniário oriundo das receitas originárias.

As doações e dividendos percebidos, como receitas resultantes de liberalidades graciosas, são bons exemplos de receitas originárias, não se enquadrando como receitas derivadas.

Diante do exposto, é possível afirmar que, levando-se em consideração a classificação das receitas públicas, a doutrina afirma que são receitas derivadas e originárias, respectivamente, as taxas e os preços públicos.

Daí se falar que, enquanto as receitas originárias são as produzidas pelos bens e empresas de propriedade pública, a receita tributária, também chamada de ‘receita derivada’, decorre do poder de império estatal.

Por fim, como um importante exemplo de receita originária, destacam-se os preços quase privados. Estes decorrem de comércio de bens, mercadorias e/ou serviços fornecidos pelo Poder Público, mas em regime de livre concorrência com empresas privadas. Exemplo: o valor cobrado por uma instituição financeira, mantida pelo governo (v.g., um banco constituído como sociedade de economia mista), para a manutenção de uma conta corrente.

Para Alberto Deodato, “preço quase privado é o que, como se fora um particular, o Estado cobra do indivíduo por um serviço ou uma coisa dada. Esse serviço ou essa coisa lhe poderiam ser fornecidos pelo particular ou pela empresa privada, mas o Estado toma a si esse encargo para finalidades remotas de utilidade para a comunidade. O interesse do Estado não é o lucro que o serviço ou a coisa lhe vão dar, mas, muitas vezes, um interesse remoto para comunidade” (1954, p. 65).

Passemos, agora, à classificação do Direito Tributário, como um direito público, obrigacional e comum.

1.3 O direito tributário e sua natureza: direito público, obrigacional e comum

Quanto à sua natureza, é imperioso destacar que o Direito Tributário é ramo que deriva do Direito Financeiro, sendo deste a parte mais destacada e desenvolvida, “porque abrange todas as relações jurídicas entre a Fazenda Pública e o contribuinte, a que estão vinculados interesses essenciais do Estado e dos cidadãos” (NOGUEIRA, 1995, p. 20).

Enquanto o Direito Financeiro regula, em todos os momentos, a chamada atividade financeira do Estado, aquele – o Direito Tributário – trata da relação jurídica existente entre o Fisco e o contribuinte ou das “relações fático-econômicas indicativas de capacidade contributiva” (NOGUEIRA, 1995, p. 36), no concernente ao conjunto das leis reguladoras da arrecadação dos tributos, bem como de sua fiscalização.

Evidencia-se, pois, a noção de verticalidade, própria da “desigualdade jurídica”, que marca as relações de direito público, em contraponto à horizontalidade, adstrita à “igualdade jurídica”, que ocorre entre as partes que compõem a relação jurídica de direito privado. Desse modo, é fácil perceber que o interesse público deve prevalecer sobre o interesse particular, na seara da tributação, desde que se respeitem os direitos e garantias individuais.

Conforme assevera o insigne José Eduardo Soares de Melo, “o Direito constitui um sistema integrado por diversificadas normas que se encontram vinculadas, de modo horizontal e vertical, observando coerência e harmonia, em razão do que as classificações, ou divisões operadas pelos legisladores, ou intérpretes, têm como objetivo básico oferecer apenas um caráter utilitário” (2008, p. 13).

A bem da verdade, a classificação do Direito Tributário como ramo do direito público, conquanto antiga e didática, é meramente utilitária, nem sempre oferecendo um parâmetro certo de discriminação, no cotejo entre aquilo que é “público” e o que é, de fato, “privado”. Aliás, tem-se evidenciado hodiernamente a necessidade de relativização da mencionada distinção, haja vista a notória publicização do direito privado.

O binômio classificatório “direito público – direito privado” vale, em verdade, para indicar que a norma tributária, sendo pública, possui

certas características que sobressaem à luz de dados critérios. Portanto, se a norma tributária é pública:

- I) implica que o Estado é *parte da relação jurídica* (critério subjetivo);
- II) traz em seu bojo a *coatividade*, ou seja, a imperatividade própria das normas cogentes (*critério do conteúdo tutelado pela norma jurídica*);
- III) sinaliza que o interesse tutelado há de ser o interesse público (*critério do interesse amparado pela norma jurídica*).

Ainda quanto à natureza, pode-se asseverar que o Direito Tributário revela-se como um ordenamento *obrigacional e comum*.

Com efeito, o Direito Tributário é um direito *obrigacional*, pois vincula o Estado ao contribuinte, em uma relação de índole obrigacional, ou seja, em um liame estabelecido a partir da presença de *partes* (sujeito ativo e sujeito passivo), de *prestação* (objeto) e de *vínculo jurídico* (causa), como elementos estruturais da obrigação tributária. Por sua vez, o Direito Tributário é um direito comum, haja vista a fixação de regras de caráter geral, visando atingir uma generalidade de pessoas e situações.

1.4 O direito tributário e sua autonomia

O Direito Tributário desfruta de autonomia perante os demais ramos jurídicos. Apresenta-se, pois, como um direito *autônomo*, em face da homogeneidade de sua estrutura normativa e de seus preceitos elementares.

Não é apenas um ramo didaticamente autônomo dos demais; frui, sem sombra de dúvida, uma autonomia *dogmática ou científica* (corpo de regras próprias orientadas por “princípios jurídicos próprios, não aplicáveis aos demais ramos da ciência jurídica” (HARADA, 2001, p. 242)) e uma autonomia *estrutural* (institutos dessemelhantes dos demais ramos do Direito).

Ruy Barbosa Nogueira assevera que “foi especialmente depois da I Guerra Mundial que o Direito Tributário veio alcançar a situação de ramo jurídico autônomo, pelo conteúdo e pela forma, que hoje incontestavelmente possui” (1995, p. 31).

Curiosamente, não faltam autores que defendem apenas a autonomia didática (BECKER, 1972, p. 28), com exclusivismo. Independentemente da existência de uma forma ou outra de autonomia, é fato que sobejam os institutos genuinamente tributários, que ratificam a condição do Direito Tributário como um ramo científica e metodologicamente autônomo: o lançamento, a consulta, a substituição tributária, a relação jurídico-tributária, o arbitramento etc.

Nesse compasso, o legislador constituinte, em 1988, ao ratificar a noção de autonomia, houve por bem quando disciplinou no art. 24, I.

É cediço que o Direito, em si, é uno e indivisível, entretanto, na busca da unidade do Direito, percebe-se que o Direito Tributário, cindível que é, longe está de ser totalmente “independente” em relação aos demais ramos da ciência jurídica e até mesmo de outras ciências.

A esse propósito, Luciano Amaro assevera: “É evidente que não se pode falar em autonomia deste ou daquele ramo do direito querendo significar que ele tenha vida própria e independente dos setores da ciência jurídica” (2008, p. 7-8).

Frise-se que a dependência que marca o seu convívio com outras ciências não vai de encontro à sua *autonomia científica e estrutural* perante os demais ramos do Direito, mas apenas sinaliza que é patente a existência de um grau de entrelaçamento, um viés de harmonização ou uma área aberta à intersecção.

Afirmar-se que o Direito Tributário é “absolutamente autônomo” (ou “totalmente autônomo” ou, ainda, “inteiramente independente”) é apostar em análise precipitada e errônea. O que há, em verdade, é uma relativização da autonomia, em face da coexistência no Direito Tributário de realidades e institutos tipicamente particulares e de conceitos utilizados em outros ramos do Direito.

Luciano Amaro, com argúcia, prossegue no raciocínio: “O ordenamento jurídico é um todo uno, não se pode reconhecer vida própria e independente a nenhum de seus setores. Cada qual dos ramos do direito se relaciona com os demais, embora possa ser tratado de maneira especializada e assumir ares de relativa autonomia” (2008, p. 8).

Nesse diapasão, evidencia-se que o Direito Tributário estabelece conexão com o *Direito Constitucional*, o *Direito Financeiro*, o *Direito Administrativo*, o *Direito Penal*, o Direito Processual, o Direito Internacional Público, o Direito Civil e com *outras* ciências.

Mostram-se claudicantes quaisquer tentativas de legislar ou de se teorizar sobre o Direito Tributário, bem como de o lecionar, se não se avocarem os elementos dogmático-fundantes de outras searas da ciência jurídica.

2. O direito tributário e os limites ao poder de tributar

A Constituição Federal impõe *limites ao poder de tributar*, ou seja, limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo. Essas limitações advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias e estão inseridas nos arts. 150, 151 e 152 da Carta Magna.

Os princípios constitucionais tributários, que regulam a tributação, são considerados limitações constitucionais ao poder de tributar. Esta expressão parece indicar “força de comando” ou “poder de mando”; não é essa a melhor exegese que se deve fazer da fatia da soberania financeira, intitulada por alguns de “soberania fiscal”.

O *poder de tributar* é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, dotada de juridicidade.

É cediço que o Estado necessita, em sua *atividade financeira*, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas. A cobrança de tributos se mostra como uma inexorável forma de geração de receitas, permitindo que o Estado suporte as despesas necessárias à consecução de seus objetivos.

Assim, a relação de poder na seara tributária, apresentando-se pela via da compulsoriedade, atrela-se à inafastável figura da legalidade, o

que transforma a relação tributária em uma nítida relação jurídica, e não “de poder”.

O poder de tributar (*ius imperium*) não é, assim, absoluto. Limita-se por regramentos que vêm refrear o exercício arbitrário da tributação, amoldando-o de acordo com a carga valorativa ínsita ao texto constitucional. De modo reflexo, a Constituição Federal define o *modus operandi* do exercício desse poder, que deverá se dar de forma justa e equilibrada, sem provocar danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes.

Capítulo 2

◆ Princípio da Legalidade Tributária

1. Considerações iniciais

O princípio da legalidade é multissecular, com previsão inaugural na Carta Magna inglesa, de 1215, do Rei João Sem Terra. À época, a nobreza e a plebe, reunindo esforços e se insurgindo contra o poder unipessoal de tributar, impuseram ao príncipe João um estatuto, visando inibir a atividade tributária esmagadora do governo. Em outras palavras, objetivavam impor a necessidade de aprovação prévia dos súditos para a cobrança dos tributos, do que irradiou a representação *no taxation whithout representation*. Nascia, assim, o ideal de que, na esteira da legalidade, corre tão somente o tributo consentido.

Assim, prevalece o desígnio do legislador constituinte de que nenhum tributo será instituído ou aumentado, a não ser por intermédio da lei. Em outras palavras, o tributo depende de lei para ser instituído e para ser majorado.

2. O tributo e as leis ordinária e complementar

O consentimento emanará, como regra, da lei ordinária. Esta é o veículo normativo hábil a instituir e a aumentar as exações tributárias. Todavia, há casos de tributos federais que, obedecendo ao postulado da legalidade tributária, avocam a edição de lei complementar, são eles:

- I) Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, CF).
- II) Empréstimos Compulsórios (art. 148, I e II, CF).
- III) Impostos Residuais (art. 154, I, CF).
- IV) Contribuições Sociais Previdenciárias Residuais (art. 195, § 4º, CF c/c art. 154, I, CF).

Vale registrar que, segundo o art. 62, § 1º, III, CF, inserto pela Emenda Constitucional n. 32/2001, as matérias cabentes à lei complementar não poderão ser objeto de medida provisória.

3. A legalidade estrita

Em outras palavras, a lei que institui um tributo deve conter, na esteira do art. 97 do CTN, elementos obrigatórios:

- a) A instituição de tributos, ou a sua extinção.
- b) A majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65.
- c) A definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo.
- d) A fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65.
- e) A cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.
- f) As hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Desse modo, o art. 97 do CTN, veiculando nítidas explicitações do preceito constitucional, sinaliza a necessidade de composição de uma lista taxativa (*numerus clausus*) de rudimentos configuradores da estrita legalidade. Conforme se notou no art. 97, I ao VI, do CTN, são prerrogativas legais em matéria tributária, ficando reservadas, exclusivamente, à lei estabelecer: instituição de tributos; suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário; cominação de penalidade; fixação de alíquota e de base de cálculo; definição de fato gerador da obrigação principal e de sujeito passivo.

Tal composição exaustiva tem sido rotulada pelos teóricos, na forma de variadas denominações, a saber: *Estrita Legalidade*, *Tipicidade Fechada (Regrada ou Cerrada)* e *Reserva Legal*.

Pretende-se, sim, que a lei tributária “proponha-se a definir *in abstracto* todos os aspectos relevantes da fisiologia do tributo”, para que se possa, *in concreto*, identificar o quanto se pagará, por que se

pagará, a quem se pagará, entre outras respostas às naturais indagações que se formam diante do fenômeno da incidência.

3.1 A estipulação de obrigações acessórias (art. 113, § 2º, CTN)

As obrigações acessórias referem-se àqueles deveres instrumentais do contribuinte, que gravitam no entorno do tributo, na esteira das relações jurídico-tributárias, de cunho não patrimonial.

Nesse passo, as obrigações tributárias acessórias, consistentes nas prestações positivas ou negativas, de interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, podem ser previstas em *atos infralegais* (portarias, circulares, instruções normativas, entre outros), e não necessariamente em lei – esta, sim, necessária à veiculação dos deveres patrimoniais, ínsitos à obrigação tributária principal (art. 114 do CTN). A multa pelo descumprimento de obrigação acessória deve se adstringir à lei tributária (art. 97, V, CTN), mas não à própria obrigação acessória.

3.2 A atualização monetária do tributo (art. 97, §§ 1º e 2º, CTN)

A atualização monetária do tributo, quando obedecer a índices oficiais de correção de dado período, devida e publicamente revelados, será *inequívoca atualização*.

Diversamente, se, sob a capa da “atualização”, forem utilizados índices acima da correção monetária do período em análise, não se terá atualização, mas indúvidoso aumento de tributo.

4. A mitigação do princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade tributária comporta uma atenuação ou mitigação – ou, simplesmente, “exceção”. Todos os tributos estão sujeitos ao princípio da legalidade, mas, em relação a alguns, o princípio se mostra mitigado com relação às alíquotas (e não com relação à base de cálculo).

Segundo o art. 153, § 1º, CF, há quatro impostos federais que poderão ter suas alíquotas majoradas (ou reduzidas) por ato do Poder Executivo Federal, o que se dá comumente por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda. São eles:

- 1) Imposto sobre a Importação (II).
- 2) Imposto sobre a Exportação (IE).
- 3) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).
- 4) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF).

Isso não significa que o Poder Executivo desfrutará de poder para fixar a alíquota a seu bel-prazer, mas de mera autorização para flexibilizá-la, segundo os parâmetros legais (máximo e mínimo, teto e piso, e não apenas um patamar destes). Tais balizas podem ser amplas, mas não serão ilimitadas.

Tais impostos são dotados de *extrafiscalidade* – poderoso instrumento financeiro empregado pelo Estado a fim de estimular ou inibir condutas, tendo em vista a consecução de finalidades não meramente arrecadatórias.

Vê-se, pois, que a fiscalidade, como função que demarca quase todos os tributos, visa à finalidade eminentemente arrecadatória, representando o mero tráfego do montante pecuniário, a título de tributo, que sai do patrimônio do destinatário da exação de modo compulsório em direção aos cofres públicos.

5. O princípio da legalidade tributária e a Emenda Constitucional n. 33/2001

A Emenda Constitucional n. 33/2001 trouxe a lume mais dois casos de mitigação ou ressalvas ao princípio da legalidade tributária, ambas igualmente justificadas no contexto da extrafiscalidade, abrindo espaço à alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo. Confira: CIDE-Combustível e o ICMS-Combustível.

Posto isso, é de rigor a memorização das seis ressalvas ao princípio da legalidade tributária, dentre as quais se destacam cinco, afetas a tributos federais – quatro impostos e uma contribuição interventiva – e uma, adstrita a tributo estadual (ICMS):

II
IE
IPI
IOF
CIDE-Combustível
ICMS-Combustível

6. Os reflexos da EC n. 32/2001 no princípio da legalidade tributária

Após tramitar durante seis anos no Congresso Nacional, a PEC n. 472, pondo fim a intensos debates, resultou na Emenda Constitucional n. 32/2001. Esta, consoante o comando inserto no art. 62, § 2º, CF, permite a utilização de medida provisória (MP) em matéria tributária.

A medida provisória se traduz em ato normativo de vida efêmera e de utilização excepcional, no trato de certos assuntos, cujos pressupostos materiais atrelam-se a elementos de relevância e urgência. Com a EC n. 32/2001, o prazo de validade de uma MP passou a ser de 60 dias, admitida uma única prorrogação por mais 60 dias (art. 62, § 7º, CF).

Não havendo a conversão em lei, no prazo supracitado, a medida provisória perderá eficácia desde a origem, devendo os produzidos efeitos serem regulados por decreto legislativo do Congresso Nacional (art. 62, § 3º, CF).

O art. 62, § 2º, CF, ao permitir a utilização de medida provisória (MP) em matéria tributária, associou-a, com exclusividade, ao campo dos impostos, o que, em si, não contempla qualquer eiva de legalidade tributária.

6.1 A relevância e a urgência da medida provisória

Com relação à competência para a aferição dos pressupostos constitucionais de relevância e urgência, justificadores da edição da MP, muito se discute sobre a possibilidade de ser dada ao Poder Judiciário ou de ser restringida ao juízo político do Presidente da República. Estaria tal competência adstrita à discricionariedade do Presidente da República, ou o Poder Judiciário poderia fiscalizar a presença dos indigitados pressupostos?

O Supremo Tribunal Federal, de há muito, pacificou a questão, firmando orientação no sentido de que a aferição dos pressupostos de relevância e urgência reveste-se de caráter político, cabendo sua apreciação, em princípio, aos Poderes Executivo e Legislativo, ou seja, ao chefe do Poder Executivo e ao Congresso Nacional.

6.2 A medida provisória e os tributos

Passando, agora, aos desdobramentos sobre a temática da MP na seara tributária, de início, calha mencionar que, antes da elaboração da indigitada Emenda, o STF já se posicionara favoravelmente à possibilidade de se utilizar MP para instituição de tributos.

Não obstante o STF ter aceitado a possibilidade de criar ou aumentar tributo por meio de medida provisória, tal posicionamento sempre careceu de respaldo constitucional, uma vez que sua robustez advinha tão somente de chancela jurisprudencial.

A Emenda Constitucional n. 32/2001 trouxe, assim, o timbre constitucional à visão do STF, ao introduzir inúmeras modificações no art. 62 da CF, com a inclusão de 12 (doze) parágrafos ao comando. Atualmente, sabe-se que a medida provisória, segundo a literalidade da Constituição Federal (art. 62, § 2º), é meio idôneo de instituição e majoração de imposto. O comando é claro: pode haver MP para criar um imposto e pode haver MP para aumentar um imposto. Assim, não há inconstitucionalidade em um aumento de ITR, de IR ou de outro imposto federal, por exemplo, por medida provisória.

Sendo assim, a MP poderá versar sobre tributos, ressalvados aqueles que se ligam à lei complementar, salientando-se, ademais, que a MP estadual (distrital ou municipal) é instrumento jurídico factível. Depende, em verdade, de previsão no texto constitucional estadual

(distrital ou na lei orgânica municipal), além da observância simétrica do processo legislativo federal.

6.2.1 A medida provisória e a incompatibilidade com a lei complementar

É defeso à MP tratar de matéria reservada à lei complementar, consoante o art. 62, § 1º, III, da CF. Trata-se de restrição material (por via indireta) à edição de MP na seara do Direito Tributário.

Assim, os tributos adstritos à ação normativa da lei complementar não poderão ser instituídos ou majorados por medida provisória. A razão é simples: a inequívoca falta de harmonização entre o natural imediatismo eficaz da medida provisória – perante a existência de critérios de relevância e urgência – e o criterioso processo elaborativo próprio de uma lei complementar, em face da necessidade de *quorum* privilegiado de votantes (maioria absoluta) na Casa Legislativa (art. 69 da CF).

Capítulo 3

◆ Princípio da Anterioridade Tributária

1. Introdução

O princípio da anterioridade tributária, expresso no art. 150, III, *b* e *c*, da CF, destaca-se como um postulado tipicamente tributário, cujos efeitos direcionam-se para a seara da tributação, seja ela federal, estadual, municipal ou distrital (CARRAZZA, 2008, p. 185).

A alínea *b* sempre esteve presente no texto constitucional, enquanto a alínea *c* teve sua inserção mobilizada pela Emenda Constitucional n. 42/2003. As indigitadas alíneas hospedam anterioridades com denominações distintas. A alínea *b* atrela-se à “anterioridade anual”, também intitulada “anterioridade de exercício”, “anterioridade comum”, ou, como preferem muitos estudiosos, simplesmente, “anterioridade”. A alínea *c*, por sua vez, refere-se à “anterioridade privilegiada”, também reconhecida por “anterioridade qualificada” ou “anterioridade nonagesimal”.

É fácil perceber, nessa medida, que, a partir da Emenda Constitucional n. 42/2003 – precisamente de 2004 até o ano atual –, passou-se a exigir a aplicação cumulativa das duas vertentes cronológicas da anterioridade (o período anual e o período nonagesimal), a fim de se cumprir o desiderato constitucional.

Deve-se ter em mente que a segurança jurídica é o elemento axiológico do postulado em estudo, tendente a coibir a tributação de surpresa – por nós intitulada “tributação de supetão” ou “tributação de inopino” –, ou seja, aquela que surpreende o sujeito passivo da obrigação tributária sem lhe permitir o razoável tempo de preparo para o evento inexorável da tributação.

2. O princípio da anterioridade e o direito fundamental do contribuinte

O princípio da anterioridade tributária é inequívoca garantia individual do contribuinte, implicando que sua violação produzirá irremissível vício de inconstitucionalidade. Esse princípio, como já decidiu o STF (STF, ADI n. 939-7, rel. Min. Sydney Sanches, j. 15-12-1993), representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados ao universo dos contribuintes pelo texto constitucional, além de traduzir, na concreção do seu alcance, uma expressiva limitação ao poder impositivo do Estado.

Daí se assegurar que, mostrando-se tal postulado como direito e garantia individual, afastada estará qualquer tentativa de emenda constitucional tendente a estiolar este núcleo imodificável do texto constitucional. Nessa toada, a limitação decorrente do princípio da anterioridade, por configurar cláusula pétrea da Constituição da República, não pode ser elidida por emenda constitucional.

3. O princípio da anualidade

O princípio da anterioridade tributária não se confunde com o princípio da anualidade tributária.

Historicamente, o princípio da anualidade, vigente sob a égide da Constituição Federal de 1946 (art. 141, § 34, 2ª parte), indicava que “um tributo somente poderia ser cobrado em cada exercício se tivesse autorizado pelo orçamento anual: daí a anualidade, porque, em todos os anos, o orçamento a ser executado teria de arrolar todos os tributos a serem cobrados, sob pena de entender-se não autorizada a exigência” (BRITO, 1993, p. 568).

Em 1965, com a Emenda Constitucional n. 18, o princípio da anualidade foi suprimido do texto constitucional, reaparecendo na dicção da Constituição Federal de 1967 (art. 150, § 29), com a idêntica e pretérita disposição textual.

Em 1969, com a Emenda Constitucional n. 1 (art. 153, § 29), voltou novamente a ser abolido de nossa Carta Magna (MACHADO, 2004, p. 93). De lá para cá, perdurou a situação de omissão.

Como se pôde notar, a sistemática imposta pela anualidade era simples: nenhum tributo podia ser exigido sem que a lei instituidora ou majoradora tivesse obtido, antecipadamente, a autorização orçamentária. Diante disso, a arrecadação de um novo tributo ou um aumento dos já existentes, eventualmente não inscritos na lei orçamentária, demandaria a espera do próximo orçamento, a fim de fazer nele constar tais medidas remodeladoras.

No cotejo entre a anualidade e a anterioridade tributárias, é fácil observar que a exigência atual da anterioridade é mais branda do que aquela constante da superada regra da anualidade. Nesta, como se viu, havia a necessidade de a lei tributária ser aprovada pela lei orçamentária, além de votada pelos integrantes do Poder Legislativo. Na anterioridade, como se notará, a exigência se atém tão somente ao diferimento da eficácia da lei majoradora ou instituidora do tributo, independentemente da previsão orçamentária.

4. O princípio da anterioridade e sua previsão na Constituição Federal de 1988

Em consonância com o disposto no art. 150, III, *b* e *c*, da Constituição Federal, temos, nessas duas alíneas, a disposição sobre um átimo de tempo que deve intermediar a data da lei instituidora ou majoradora do gravame e a data de cobrança do tributo. Tal espaço se abre para duas exigências temporais, com dupla “espera” a ser cumprida no tempo: a anual e a nonagesimal.

Por outro lado, se de algum modo a lei beneficiar o contribuinte, rechaçado estará o princípio da anterioridade, pois tal postulado milita em favor do contribuinte, e nunca em seu detrimento. Vale dizer que, na esteira da doutrina majoritária, caso a lei extinga ou reduza o tributo, mitigue-lhe uma alíquota, conceda uma isenção ou, até mesmo, dilate o prazo para pagamento do gravame, sem provocar qualquer onerosidade (v.g., com a simples atualização monetária do tributo), deverá produzir efeitos imediatos, com pronta incidência (CARRAZZA, 2008, p. 198).

4.1 O princípio da anterioridade anual – art. 150, III, b, CF

O princípio da anterioridade anual determina que os entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) não podem cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei majoradora ou instituidora do tributo.

A expressão *exercício financeiro* deve ser assimilada como *ano fiscal*, que, no Brasil, coincidentemente, representa o ano civil (período entre 1º de janeiro e 31 de dezembro), nos termos do art. 34 da Lei n. 4.320, de 17-3-1964.

Nessa medida, tal espera anual, que sempre esteve presente na seara tributária brasileira, existindo com exclusividade até o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, prevê uma postergação da eficácia da lei tributária para o 1º dia do exercício financeiro subsequente ao daquele em que tenha havido a publicação da lei instituidora ou majoradora da exação tributária.

4.2 O princípio da anterioridade nonagesimal – art. 150, III, c, CF

De início, é imperioso enaltecer que o princípio da anterioridade anual tributária foi revigorado com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, segundo a qual se passou a vedar a cobrança de tributos antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que tenha sido publicada a lei que haja instituído ou majorado o tributo, em consonância com a alínea *c* do inciso III do art. 150 da Constituição Federal.

Dessa forma, robusteceu-se a anterioridade de exercício, na medida em que se passou a exigir, a partir de 2004, obediência à anterioridade anual, além da anterioridade nonagesimal, em nítida aplicação cumulativa, garantindo-se ainda mais o contribuinte contra uma tributação inopinada.

A novidade trazida pelo teor da Emenda Constitucional n. 42/2003, quanto ao princípio da anterioridade, vem obstar tal expediente ao exigir uma espera nonagesimal entre a exteriorização do instrumento

normativo criador ou majorador e a exigência efetiva do gravame compulsório.

4.3 A regra geral da anterioridade e a aplicação cumulativa dos prazos – art. 150, III, c, parte final, CF

Com o robustecimento da anterioridade de exercício, em face do “reforço de anterioridade”, trazido pela Emenda Constitucional n. 42, passou-se a exigir, a partir de 2004, a aplicação cumulativa das anterioridades anual e nonagesimal.

4.4 As exceções ao princípio da anterioridade anual

O art. 150, § 1º, parte inicial, da CF enumera importante lista de exceções ao princípio da anterioridade anual.

De acordo com o § 1º, do art. 150, da CF, exige-se que o estudioso proceda à devida tradução dos artigos e incisos ali mencionados pelos nomes designativos dos gravames correspondentes, considerados “exceções”, aos quais não se aplica a vedação do inciso III, *b*. Após fazê-lo, será possível descobrir um rol de tributos que têm – e sempre tiveram – a imediata eficácia da lei instituidora ou majoradora, que, prontamente incidindo, torna-os prontamente exigíveis.

Observe a lista de exceções à anterioridade anual, parcialmente revelada e até aqui ocupada por tributos exclusivamente federais:

Imposto sobre Importação (II)
Imposto sobre Exportação (IE)
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)
Imposto Extraordinário de Guerra (IEG)
Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou Guerra Externa (EC-Cala/Gue)

À luz do rol em epígrafe, é possível assegurar que há inafastável lógica na presença de tais tributos nesse tipo de lista, a qual sinaliza a imediata incidência da lei tributária: enquanto os primeiros se justificam pelo viés da *extrafiscalidade*, os últimos ancoram-se na esteira da *emergencialidade*.

4.4.1 As exceções ao princípio da anterioridade anual e a Emenda Constitucional n. 33/2001

Com a Emenda Constitucional n. 33/2001, a lista, parcialmente revelada em epígrafe, ganhou o incremento de mais duas exceções – CIDE-Combustível e ICMS-Combustível –, totalizando o rol das oito exceções à anterioridade tributária anual.

II
IE
IPI
IOF
IEG
EC-Cala/Gue
CIDE-Combustível
ICMS-Combustível

4.5 As exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal e a Emenda Constitucional n. 42/2003

Como se notou, em tópicos precedentes, o princípio da anterioridade anual tributária foi revigorado com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Esta Emenda vedou a cobrança de tributos antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que tenha sido publicada a lei que haja instituído ou majorado o tributo, em consonância com a alínea *c* do inciso III, do art. 150, da Constituição Federal. Entretanto, o Poder Constituinte Derivado, por questão ontológica, houve por bem excepcionar do período de 90 dias

alguns tributos – quase todos já ocupantes do rol de exceções da anterioridade anual.

O dispositivo em epígrafe hospeda duas listas de exceções à anterioridade tributária: a primeira, já estudada, indica tributos que fogem à anterioridade anual; a segunda, a seguir apresentada, sinaliza gravames que se furtam à anterioridade nonagesimal. Segue, pois, a lista de exceções à anterioridade nonagesimal:

Imposto de Importação (II)
Imposto de Exportação (IE)
Imposto sobre a Renda (IR)
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)
Imposto Extraordinário de Guerra (IEG)
Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou Guerra Externa (EC-Cala/Gue)
Alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA

É de notar a enorme semelhança entre a lista de exceções anterior e esta, com especial destaque para o IR e para as alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA, que aqui apareceram, e o devido realce para o IPI, a CIDE-Combustível e o ICMS-Combustível, que para cá não vieram. Enquanto o Imposto sobre a Renda e as alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA não se submetem à anterioridade nonagesimal, mitigando-lhe os efeitos e avocando a anterioridade comum, o IPI, a CIDE-Combustível e o ICMS-Combustível não se sujeitam à anterioridade comum, respeitando a anterioridade nonagesimal.

Caso o tributo não faça parte das listas de exceções já estudadas, respeitando-se, assim, a regra geral da anterioridade, deverá ser objeto da aplicação cumulativa das anterioridades anual e nonagesimal.

Em outras palavras, nesses casos, será vedada a cobrança de tributos, no mesmo exercício financeiro e antes de 90 dias, levando-se em conta a data da publicação da lei que os instituiu ou os aumentou, em total subserviência às esperas anual e nonagesimal.

4.6 O Princípio da Anterioridade Especial para as Contribuições Sociais Previdenciárias

A contribuição para a seguridade social (PIS, COFINS, CSLL, entre outras) deverá ser exigida 90 dias – e não “três meses”! – após a publicação da lei que a instituiu ou a modificou, conforme se depreende do art. 195, § 6º, da CF.

No estudo da anterioridade especial, própria das contribuições sociais previdenciárias, algumas observações se fazem necessárias:

Observação 1: trata-se de um período de anterioridade especial para um tipo particular de tributo – a contribuição social previdenciária, prevista no art. 195, I ao IV, CF. Nessa medida, não há que se falar em aplicação desse prazo nonagesimal a outras contribuições, que não se enquadram no rótulo de “contribuições para a seguridade social”. Daí se dizer que não se deve associar o art. 195, § 6º, da CF, bem como a anterioridade genuína que encerra, às contribuições profissionais, nem às contribuições interventivas (CIDes), constantes do *caput* do art. 149 da CF. A estas, como é cediço, aplicar-se-á a anterioridade comum, ao lado, é claro, da anterioridade privilegiada (noventena), oriunda da Emenda Constitucional n. 42/2003, como se faz com qualquer tributo que segue a regra das anterioridades – *v.g.*, taxas, contribuições de melhoria, entre outros.

Observação 2: outra importante anotação diz com os verbos utilizados no preceptivo em análise (art. 195, § 6º, da CF): “instituir” e “modificar”. Com relação a este último elemento verbal (“modificar”), impende lembrarmos o que se chancelou no STF quanto a esse tema: nem todas as alterações realizadas nos elementos configuradores do tributo indicarão, por si sós, “aumento” de tributo (citou-se, nesta obra, a ADI n. 4.016 MC/ PR-2008). No ensejo desse julgado, afastou-se, também, a assertiva de que qualquer alteração na forma de pagamento do tributo equivaleria à sua majoração, ainda que de forma indireta.

Impende destacar, em tempo, que o posicionamento levou o STF, em setembro de 2003, à padronização da análise do tema, com a edição da **Súmula 669**, cujo teor adiante segue: “Norma legal que altera o

prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”.

Observação 3: por derradeiro, urge analisarmos a parte final do preceptivo, segundo a qual não se aplicará às contribuições sociais do art. 195, § 6º, a anterioridade tributária comum, prevista no art. 150, III, *b*, da Constituição Federal.

Temos defendido a ideia de que o afastamento da anterioridade comum, a que faz menção a parte final do art. 195, § 6º, não significa, por assim dizer, uma “exceção” a essa anterioridade de exercício. Em uma interpretação sistemática, vê-se que o legislador, quando quis excepcionar o tributo deste princípio, fê-lo, de uma só vez e conjuntamente, no taxativo rol de “exceções” constantes do art. 150, § 1º, da CF, prevendo duas listas de ressalvas, sem que fizesse constar em quaisquer delas a menção à contribuição social previdenciária.

Destarte, a exegese que nos parece mais acertada é a de que, no comando em tela, o legislador originário apenas quis demonstrar a existência de um prazo de anterioridade especial para um tributo específico – a contribuição social previdenciária –, ao qual não se aplica o art. 150, III, *b*, CF.

5. O princípio da anterioridade e os institutos jurídicos da vigência e eficácia da norma tributária

No texto constitucional, o princípio da anterioridade tributária está textualmente relacionado à ideia de publicação da norma, a partir da qual se estipulará o prazo de espera – anual ou nonagesimal – para a sua incidência.

De modo análogo, os institutos jurídicos da vigência e eficácia da lei, longe de passarem ao largo da discussão da anterioridade tributária, aproximam-se do tema com expressiva intimidade, como ingredientes indispensáveis à precisa demarcação do momento da incidência da lei instituidora e majoradora do tributo.

De início, urge frisar que o princípio da anterioridade atrela-se à noção de eficácia da lei, enquanto a vigência liga-se a outro postulado

– o da irretroatividade tributária, a ser estudado, oportunamente, nesta obra.

De fato, a geração de efeitos da lei tributária, na esteira de sua eficácia, ocorrerá no 1º dia do exercício financeiro seguinte ao da lei instituidora ou majoradora do gravame, respeitada a noventena, não importando, em tese, para tal constatação, a noção de vigência.

5.1 A eficácia da norma tributária

Afirma-se, com segurança, que uma norma pode estar em vigor, mas não ser ainda eficaz. Basicamente, é o que se verifica de modo recorrente com a lei tributária: publicada a norma, esta passa a vigor – quase sempre, a partir da mesma data da publicação –, sem irradiar efeitos concretos no ano da publicação, até que, respeitados os interregnos anual e nonagesimal, a norma passa a juridicamente incidir.

5.2 A vigência da norma tributária

A vigência, como a aptidão formal da lei para produzir efeitos, adquire-se após o decurso do espaço de tempo intitulado *vacatio legis*, com previsão específica no CTN (art. 101 a art. 104), para a legislação tributária, e, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (art. 1º), para as normas em geral.

6. O princípio da anterioridade tributária e a Emenda Constitucional n. 32/2001

No plano específico da anterioridade tributária, à luz do art. 62, § 2º, da Carta Magna, a medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Evidencia-se, destarte, que o legislador constituinte derivado pretendeu, com esse dispositivo, construir a compatibilidade entre a medida provisória e o princípio da anterioridade tributária, quer no plano da instituição do gravame, quer na seara da majoração da exação, ambas por medida provisória. Ademais, insta frisar que o

próprio legislador constituinte ressalvou a aplicação da regra aos seguintes tributos, todos eles impostos federais: II, IE, IPI, IOF e ao IEG.

Vale ressaltar ainda, no que tange à aplicação da medida provisória na seara tributária, outro ponto vital a ser comentado: o de que a Emenda Constitucional n. 32/2001 ratifica o atrelamento da medida provisória ao princípio da anterioridade anual – único postulado de eficácia de lei tributária existente à época de sua edição. Após a edição da Emenda Constitucional n. 42/2003, com o advento da anterioridade nonagesimal, tal preceptivo mereceu uma interpretação sistemática, sob pena de esvaziar-se no tempo.

Em termos práticos, podemos afirmar que um imposto federal (majorado por medida provisória e convertido em lei ordinária), antes da Emenda Constitucional n. 42/2003, foi devido no ano seguinte ao da conversão da MP em lei, observado o princípio da anterioridade comum (art. 62, § 2º, CF).

Nos dias atuais, diferentemente, para a incidência de uma medida provisória no primeiro dia de um determinado ano, não é bastante que a medida provisória tenha sido convertida em lei até 31 de dezembro do ano anterior, mas que também tenha sido convertida em lei até 90 dias antes de 31 de dezembro desse mesmo ano anterior. Com efeito, é natural que, após a edição da Emenda Constitucional n. 42/2003, passou-se a exigir o respeito à noventena.

Uma instigante discussão, surgida a partir desse ponto, é saber se o termo *a quo* desse prazo nonagesimal é a data da publicação da medida provisória originária ou a data de conversão da medida provisória em lei. A nosso pensar, após a EC n. 42/2003, com o revigoramento do princípio da anterioridade a que se procedeu, não se deve menosprezar na contagem o transcurso do prazo para a conversão da medida provisória em lei. Vale dizer que nos parece mais adequado estipular o termo *a quo* do prazo nonagesimal como a data da conversão da medida provisória em lei.

7. O princípio da anterioridade nonagesimal das contribuições sociais previdenciárias e

a medida provisória

No que tange às contribuições para a seguridade social, o entendimento do STF é no sentido de que o prazo nonagesimal deverá fluir a partir da edição da originária medida provisória. Sendo assim, no caso de aumento ou modificação de contribuição social previdenciária por medida provisória, a incidência da MP deverá ocorrer no 91º dia a contar da publicação do instrumento normativo.

Em outras palavras, considerando o entendimento atualmente dominante no STF, a alíquota de contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, majorada por medida provisória que tenha sido editada na primeira metade do exercício financeiro, objeto de reedição e conversão em Lei, poderá ser exigida depois de decorridos noventa dias da data da publicação da medida provisória originária.

De outra banda, o prazo de noventa dias, previsto no art. 195, § 6º, da CF, será contado a partir da data da publicação da respectiva lei de conversão, e não daquela em que tenha sido editada a medida provisória, se esta houver sido substancialmente alterada pelo Congresso Nacional – hipótese de conversão parcial.

Capítulo 4

◆ Princípio da Isonomia Tributária

1. A igualdade: considerações iniciais

A regra da igualdade (ou da isonomia) consiste senão em aquinohar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. A relativização da igualdade obsta que se trate com desigualização aqueles considerados “iguais”, ou, ainda, que se oferte um linear tratamento isonômico àqueles tidos como “dessemelhantes”, sob pena de se veicular uma condenável desigualdade no lugar de uma aconselhável isonomia.

Sendo assim, quando o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guarda relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo da atitude discriminatória), não há que se falar em afronta ao princípio de isonomia. Por outro lado, a adoção de um dado fator de discriminação, sem qualquer correspondência com a lógica racional de diferenciação, colocará em xeque a almejada ideia de igualdade.

2. A isonomia tributária

O princípio da isonomia ou igualdade tributária é um postulado específico que veda o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou equipolência. No plano semântico, nota-se que o referido preceptivo se põe como um contraponto fiscal àquilo que se proclamou afirmativamente no art. 5º, *caput*, da Carta Magna.

Se o postulado da isonomia tributária preconiza que é defeso instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em

situação de equipolência, mostra-se, nessa dimensão negativa, como cláusula de defesa do cidadão contra o arbítrio do Estado, aproximando-se da ideia da “isonomia na lei (ou através de lei)”.

O princípio da igualdade tributária é também conhecido por “princípio da proibição dos privilégios odiosos”, na medida em que visa coibir a odiosidade tributária, manifestável em comandos normativos discriminatórios, veiculadores de favoritismos por meio da tributação.

2.1 A isonomia tributária e a cláusula pecunia non olet

Segundo o princípio tributário do *non olet*, a hipótese tributária deve ser entendida de forma que o intérprete se abstraia da licitude ou ilicitude da atividade exercida.

De fato, há de haver uma universal incidência do tributo, porquanto a hipótese de incidência, materializando-se no fato imponible, é circunstância bastante para a irradiação equitativa da incidência tributária.

Trata-se de dispositivo que abarca um importante princípio, criado por Albert Henel e Otmar Bühler, segundo o qual o tributo *non olet*, ou seja, o “tributo não tem cheiro” (TORRES, 2005b, v. III, p. 371), significando que toda atividade ilícita deveria ser tributada.

Vale dizer, que o fato tributário deverá ser analisado em sua nudez econômica, longe de conotações extrínsecas.

3. A capacidade contributiva: a equidade e a tributação justa

O princípio da capacidade contributiva, embora vinculado ao postulado da isonomia, em mútua implicação, não se confunde com este. A capacidade contributiva evidencia uma das dimensões da isonomia, a saber, a *igualdade* na lei, quando se busca tratar de forma distinta situações diversas, conforme se estudou em ponto anterior.

Nesse sentido, diz-se que o princípio da capacidade contributiva está profundamente ligado ao da igualdade, mas neste não se esgota.

Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de *justiça* para o Direito Tributário (ANDRADE, 2001, p. 127).

A busca da *justiça* avoca a noção de “equidade” na tributação. Esta, na visão dos economistas, liga-se ao modo como os recursos são distribuídos pela sociedade, desdobrando-se em duas dimensões: (I) *na equidade horizontal*, em que deve haver o tratamento igual dos indivíduos considerados iguais, e (II) *na equidade vertical*, com o tratamento desigual aos indivíduos considerados desiguais.

De fato, a implementação do critério de distinção, para fins de aferição da real capacidade contributiva, está intimamente ligada ao modo como o Estado recebe os recursos necessários ao atendimento das necessidades coletivas. Não basta arrecadar a receita, mas “arrecadar a receita exigida pela justiça” (RAWLS, 1997, p. 307).

3.1 A capacidade contributiva e seu plano histórico

No Brasil, historicamente, o princípio da capacidade contributiva apareceu na Constituição Imperial de 1824, à luz do art. 179, XV, segundo o qual se estipulava que “*ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus haveres*”.

3.2 A capacidade contributiva na Carta Magna de 1988

O princípio da capacidade contributiva é considerado uma forma de instrumentalizar-se o princípio da igualdade, do qual se mostra como natural decorrência ou corolário, para uns, ou subprincípio, para outros.

De fato, o princípio em análise se mostra como projeção do postulado da isonomia tributária, deste se avizinando e com este se entrelaçando, no intuito de se alcançar o ideal de justiça fiscal – seu elemento axiologicamente justificador –, que, conquanto não apareça

formalmente escrito no texto da Constituição, deverá ser apreendido no bojo de uma prática constitucional.

Procedendo-se, neste momento, à análise do art. 145, § 1º, da CF, nota-se que o dispositivo faz menção (I) a impostos, tão somente, e (II) à fluida expressão “sempre que possível”.

Capítulo 5

◆ Princípio da Irretroatividade Tributária

1. Noções introdutórias

É bastante significativo o fato de o texto constitucional, no art. 150, III, *a*, prever, de modo expresso, o princípio da irretroatividade tributária como um dos postulados limitadores da tributação. Temos assim afirmado, em razão do tratamento da irretroatividade, igualmente expresso, conquanto genérico, no art. 5º, XXXVI, a que procedeu o constituinte originário.

No cotejo de ambos os dispositivos, observa-se, à luz do art. 5º, XXXVI, da CF, que a retroatividade está genericamente afastada em obséquio ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Por outro lado, no art. 150, III, *a*, da CF, a retroatividade – agora, tributária – mostra-se especificamente rechaçada, em prol da vigência prospectiva da lei fiscal.

Na ordem jurídica brasileira, a retroatividade mostra-se, como regra, proibida, consoante o desígnio constitucional. Trata-se de dado relevante, pois as nações que não elevaram o postulado ao patamar constitucional mantêm-no, geralmente, inserto na legislação infraconstitucional, *v.g.*, no Código Civil.

Voltando os olhos, novamente, para os postulados – genérico e específico – da irretroatividade, inicialmente demonstrados, vê-se que, enquanto a lei deve atingir fatos a ela posteriores, a lei tributária, em idêntica trilha, deve atingir fatos geradores a ela subsecutivos.

Deve-se trazer a lume, desde já, que o legislador constituinte, ao indicar o elemento verbal “cobrar” (tributos), no inciso III do art. 150 do texto constitucional, parece não ter adotado criteriosa terminologia,

uma vez que o princípio da irretroatividade tributária não diz com a “cobrança dos tributos”, mas, por certo, com a vigência da lei tributária. Aliás, afirma-se, com acerto, que a problemática da cobrança sucede à da vigência da norma.

É dado inafastável que as leis, como regra, devem dispor para o futuro, orientando-se de modo prospectivo. Desse modo, aplica-se a irretroatividade à lei tributária em grau “genérico”, ressalvadas as exceções às quais nos ateremos em momento ulterior, neste capítulo. Tudo isso em homenagem à segurança jurídica e à previsibilidade que lhe é intrínseca.

A regra, assim, é que, quanto às leis em geral, não lhes é dado abranger o passado, alcançando situações pretéritas. Se há atos a elas anteriores, devem ser eles regidos pela lei do tempo em que foram realizados, à luz do aforismo *tempus regit actum*, ou seja, o tempo rege o ato. Trata-se de regra geral oriunda do direito intertemporal, que sinaliza no sentido de que a lei tributária há de ser irretroativa.

2. Os princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias

O convívio entre os dois postulados em epígrafe é bastante íntimo, provocando algumas confusões. Conforme se estudou no princípio da anterioridade tributária, subsiste um prazo de *vacatio legis* entre a publicação da lei tributária e o primeiro dia do exercício financeiro seguinte, computável ao lado do 91º dia a contar dessa data (EC n. 42/2003), para fins de incidência da lei tributária.

Em consonância com os postulados da anterioridade e irretroatividade tributárias, a mencionada lei tributária atingirá apenas os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2011, em nítido protraimento da eficácia da lei impositiva.

Por fim, diga-se que “os tributos excepcionados da regra da anterioridade não deixam de submeter-se ao princípio da irretroatividade (...)” (AMARO, 2008, p. 127).

3. O princípio da irretroatividade tributária e a existência de leis produtoras de efeitos jurídicos sobre atos pretéritos (art. 106, I e II, CTN)

É cediço que o sistema jurídico-constitucional brasileiro não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade tributária. Em consonância com os incisos I e II do art. 106 do CTN, veem-se as hipóteses de convívio do princípio da irretroatividade com as leis produtoras de efeitos jurídicos sobre atos pretéritos.

Daí se afirmar, com segurança, diante deste dispositivo, que “o Código Tributário Nacional não adota como regra a irretroatividade da lei tributária”, mas, sim, o texto constitucional, que o faz no art. 150, III, *a*, CF.

De início, com a devida vênia, não é inoportuno afirmar que não existem “exceções” ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta.

A bem da verdade, as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que se estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei “interpretativa” e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo “exceção”. Vale dizer que se trata de hipóteses que do postulado mais vêm ao encontro do que, propriamente, dele se afastam, como próprias ressalvas ou exceções.

3.1 A lei interpretativa como produtora de efeito jurídico sobre atos pretéritos

Em termos inaugurais, calha mencionar que a lei, se interpretativa, encerra inequívoco paradoxo, pois, “no rigor dos princípios, não há leis interpretativas” (CARRAZZA, 2000, p. 103). Em nossa ordem jurídica, a interpretação da lei, em caráter decisório-definitivo, será feita pelo Poder Judiciário, a quem compete desempenhar a função

interpretativa conclusiva (BANDEIRA DE MELLO, 1979, v. 1, p. 269). Assim, é defeso a uma lei proceder a um mister interpretativo de outra lei.

Esse raciocínio, que põe em dúvida a legitimidade de uma lei interpretativa, tem consistência, especialmente do ponto de vista da lógica formal (MACHADO, 2008, p. 99), entretanto – é bom frisar, até para efeitos de solicitação em concursos públicos –, o art. 106, I, do CTN não foi ainda considerado inconstitucional pelos Tribunais, o que nos remete à sua plena aceitação, sem embargo de uma recomendável visão crítica, sempre salutar à análise do Direito.

A norma fiscal interpretativa, possuindo natureza predominantemente declaratória e reprodutiva de direitos já assegurados por norma pretérita, deve operar em prol da segurança jurídica, integrando-se, de modo inafastavelmente sistêmico, com a ordem jurídica vigente, sendo-lhe vedada a aplicação isolada.

Vale dizer que a retroatividade da lei interpretativa há de se limitar à sua função específica, procurando esclarecer e suprir o que foi legislado, sem arrogar-se a *ius novum* trazendo a reboque uma possível e maior onerosidade ao contribuinte.

Uma lei interpretativa por definição, em sua genuína fisionomia, é aquela que espanca as obscuridades e ambiguidades, sem criar tributos, penas ou ônus, as quais não resultem expressa ou implicitamente do texto interpretado.

É, destarte, opinião corrente que a lei interpretativa só vestirá tal indumentária se não encerrar qualquer inovação e se resumir aos contornos de uma dada lei que, evitando: I. introduzir novidade, adstringe-se a exteriorizar o objeto virtualmente reconhecível na norma interpretável; II. alterar o disposto na lei precedente, limita-se a declarar um dado, dotado de imperfeição, contido na norma preexistente.

O próprio art. 106, I, do CTN dispõe que a lei aplica-se a ato ou a fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, ressalvados os consectários punitivos por eventual infração ao dispositivo ora aclarado.

Uma norma que apenas interpreta, revelando o exato alcance da norma anterior, sem introduzir gravame novo ou infligir penalidade por ato que repousou o entendimento precedente, deve retroagir. De outra banda, a norma que prevê novo gravame ou que impõe penalidade quanto às infrações da lei anterior terá aplicação apenas para fatos futuros.

Se a norma interpretável já tiver sido objeto de interpretação realizada pelo Poder Judiciário, a superveniente lei interpretativa mostrar-se-á excedente, na tentativa de lhe atribuir novo sentido. Seus efeitos, além de extemporâneos, mostrar-se-ão inovadores, em plena vocação eficaz para os eventos subsecutivos à sua publicação, em homenagem à segurança jurídica.

3.2 A lei benigna como produtora de efeito jurídico sobre atos pretéritos

O art. 106, II, do CTN, aproximando-se do campo afeto às sanções tributárias, permite que se aplique retroativamente a lei nova, quando mais favorável ao sujeito passivo, comparativamente à lei vigente à época da ocorrência do fato.

Detalhando, de modo esquemático, um pouco mais o inciso e suas alíneas, teremos: o inciso II do art. 106 circunscreve, taxativamente, na seara tributária, o campo da retroatividade *in melius*, aplicável a três situações pontuais, desde que “o ato não esteja definitivamente julgado”, quais sejam:

- a) se a conduta não mais for tida como infração;
- b) se a conduta não mais se opuser a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulenta e não tenha implicado falta de pagamento do tributo;
- c) se tiver havido a inflição de penalidade menos severa do que a que foi imposta pela lei vigente ao tempo da prática da conduta antijurídica – e só neste caso, próprio da benignidade: observe que a temática envolve a multa menos gravosa. Caso a lei posterior traga uma sanção mais rígida, não haverá que se falar em retroatividade.

Diga-se, apenas para argumentar, que subsiste um lógico limite à retroação da alínea *c* do inciso II do art. 106 do CTN – o cumprimento da sanção, com o recolhimento da multa. De fato, como a sanção tributária reveste-se quase sempre da feição de multa, a norma tributária mais benigna retroagirá, desde que a penalidade não tenha sido recolhida. Em termos conclusivos, a norma nova e mais benéfica retroage, salvo se a multa já tiver sido recolhida. Aqui se dá o mesmo fenômeno da órbita penal. Não seria possível retroagir, se o recolhimento já fora realizado, assim como não se poderia retroceder, se a pena já tiver sido cumprida.

Talvez o legislador melhor teria se saído se tivesse fixado a dita ressalva ao próprio § 1º do art. 144, e não ao *caput*, em si, como se deixa transparecer (LACOMBE, 1998, v. 2, p. 291).

Superada a análise crítica inicial, observa-se que o dispositivo se refere à temática dos tributos lançados por período certo de tempo ou com fatos geradores permanentes, contínuos ou periódicos (IPTU, IPVA, ITR, basicamente). Aliás, alguns autores (DECOMAIN, 2000, p. 539) associam tal comando ao fato gerador do imposto de renda, o que, com a devida vênia, parece-nos pouco adequado.

Nesses tributos incidentes sobre o patrimônio, a lei pode, valendo-se de ficção jurídica, definir um específico momento de acontecimento do fato gerador. Assim sendo, a legislação aplicável será aquela vigente na data predeterminada, tendo em vista ser impossível uma inovação do fato jurídico permanente, a não ser que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Portanto, o lançamento desses gravames deve se reportar à legislação vigente na data na qual a própria lei considerar o fato gerador como acontecido. Por isso, afirmamos há pouco que tudo não passa de uma aplicação da lei do momento do fato gerador, aqui e agora, legal e expressamente fixado.

Capítulo 6

◆ Princípio da Vedação ao Confisco

1. Introdução

É da essência do texto constitucional que a carga tributária seja aceitável, razão por que o legislador houve por bem regradar o poder de tributar com as conhecidas limitações principiológicas a este poder, destacando-se, sobretudo, o postulado constitucional que veda o tributo com efeito de confisco, nos termos do art. 150, IV, CF.

O preceptivo de lei, porém, é demasiado lacônico, abrindo-se para a interpretação e desafiando a doutrina, que tem se limitado a afirmar que será confiscatório o tributo que exceder a capacidade contributiva, sem, todavia, ofertar critérios objetivos para a sua verificação.

Nesse passo, nota-se, igualmente, a recorrente menção ao aniquilamento “total” da propriedade particular como a demarcação do limite confiscatório – o que é deveras simplista –, na tentativa de bem definir o conceito.

Desse modo, diante do tributo excessivo, caberá ao intérprete, na intrincada tarefa de delimitar o “efeito de confisco”, perscrutando o seu real conteúdo e aplicabilidade, utilizar-se dos elementos normativos, constitucionalizados ou não, quais sejam, os princípios tributários que apresentam pertinência ao tema – isonomia tributária, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade.

Ademais, não poderá o exegeta, em sua missão hermenêutica, perder de vista que, em determinadas situações especiais, o postulado da não confiscabilidade deverá ceder passo à *extrafiscalidade*, dando margem a uma exigência tributária mais elevada.

Ad argumentandum, fora do contexto tributário, urge destacar que o texto constitucional permite que se dê o confisco, sem correspondente indenização, em duas situações: (I) pena de perdimento de bens (art. 5º, XLVI, *b*, CF) e (II) expropriação de glebas destinadas a culturas de plantas psicotrópicas (art. 243, parágrafo único, CF).

Por fim, o princípio da vedação ao confisco apresenta-se como uma bússola ao intérprete, no sentido de estabilizar o sistema de limites impostos à avidez fiscal.

2. O confisco tributário: conceito

À luz do vernáculo, define-se confisco ou confiscação como “o ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judicial, fundados em lei” (SILVA, 2006, p. 342).

É bastante sólida a conceituação doutrinária do vocábulo a partir da ideia de apreensão da propriedade pelo Estado sem que se ofereça ao destinatário da invasão patrimonial a compensação ou indenização correspectivas. É nesse sentido que “o interesse público autoriza a tomada da propriedade do particular via tributação, mas ‘indeniza-lhe’ a perda. E somente quando essa – nebulosa – reciprocidade estiver quebrada, atingir-se-á o efeito de confisco” (GOLDSCHIMIDT, 2003, p. 46 e 54).

De modo geral, o conceito de confisco tem sido apresentado como a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização. No momento em que isso ocorre, no plano tributário, exsurge o confisco em matéria tributária, revestindo-se da roupagem de tributo inconstitucional.

2.1 O confisco tributário e o princípio da capacidade contributiva

De início, pode-se afirmar, sem receio de equívoco, que toda entidade impositora que confisca, na seara tributária, vai além da capacidade contributiva do cidadão, estiolando-a com intenção predatória. Por outro lado, a entidade política que se atém aos limites

da capacidade contributiva do cidadão mantém-se na ideal zona intermediária entre o confisco e o mínimo razoável na tributação.

O tributo confiscatório representa, destarte, o resultado do confronto desproporcional entre seus efeitos, tendentes à exacerbação, e sua causa determinante – a capacidade contributiva. Temos insistido que a capacidade contributiva se esgota onde se inaugura o confisco; a morte daquela é o nascedouro deste.

2.2 O confisco tributário e o direito de propriedade

É imperioso estabelecermos a conexão do princípio ora estudado com o direito de propriedade.

A vedação constitucional do confisco tributário traduz-se na interdição, pela Carta Política, da pretensão governamental tendente à injusta apropriação do patrimônio particular, parcial ou integralmente, sem a correspondente indenização, levando ao seu comprometimento, em face da insuportabilidade da carga tributária imposta.

É sabido, da mesma forma, que o tributo é inexorável, entretanto o “poder de tributar” não pode se mostrar como um “poder de destruir” ou de aniquilar o patrimônio do particular.

Se a tributação é modo de apropriação da propriedade do particular, extrai-se que depende tal invasão, em um Estado de Direito, do consentimento dos cidadãos, na via protetiva trazida do princípio da legalidade, como postulado garantidor da segurança jurídica. É que o povo outorga ao legislador o poder de representação, esperando que este se exerça, na via do tributo, por meio de norma que não vilipendie seu patrimônio (HORVATH, 2002, p. 43).

Posto isso, conclui-se que a propriedade privada coloca-se no centro de convergentes propósitos: ao mesmo tempo em que deve servir para a consecução de sua função social (art. 5º, XXIII), abre-se para uma possível carga tributária exacerbada, que, conforme se estudará adiante, poderá ser admitida, desde que justificada, à luz do princípio da razoabilidade, quando o Estado procura alcançar interesses extrafiscais.

3. O princípio da vedação ao confisco no texto constitucional

Uma vez superadas as noções conceituais de “confisco” e de “confisco tributário”, além das intercorrências entre este, de um lado, e a capacidade contributiva e o direito de propriedade, de outro, urge ingressarmos na análise do dispositivo constitucional, no qual se insere a vedação do tributo com efeito de confisco, a saber, o art. 150, IV, CF.

De início, iremos à análise do destinatário do postulado constitucional. Após, passaremos ao aprofundamento da questão ligada ao “efeito de confisco do tributo”. Em tópico ulterior, enfrentaremos a temática do “efeito de confisco à luz da carga tributária total”.

3.1 O princípio da vedação ao confisco: o destinatário do postulado

No estudo do princípio que veda o confisco na tributação, calha um importante questionamento: a quem se destina o postulado da não confiscabilidade tributária? A nosso pensar, o tributo, dependendo de previsão em lei, será confiscatório se esta lhe servir como “veículo” da eventual tributação exacerbada. Daí se dizer que o princípio da vedação ao confisco se dirige ao “legislador infraconstitucional” (CASTILHO, 2002, p. 78). Entretanto, é evidente que o princípio se direciona igualmente ao intérprete e ao aplicador da lei, especialmente ao Poder Judiciário, que terá condições de se opor à voracidade fiscal e fortalecer os interesses do jurisdicionado (MACHADO, 2008, p. 41).

Em face do raciocínio expendido, podemos afirmar que a diretriz do art. 150, IV, da Carta Magna volta-se, em um primeiro plano, para o legislador infraconstitucional e, em perspectiva ulterior, para o intérprete e aplicador da lei (CASTILHO, 2002, p. 78).

3.2 O princípio da vedação ao confisco: o efeito “de confisco” no tributo

O problema de maior complexidade no estudo do tributo com efeito confiscatório está na delimitação do “efeito de confisco”, uma vez que tal resultado se dá de “modo indireto”, como um terceiro

elemento entre dois que se polarizam: o Estado tributante e o contribuinte tributado.

A aferição da tributação confiscatória é “quase sempre casuística”, diante da miríade de problemas nos quais a temática pode se hospedar. A dificuldade surge quando se invoca o princípio naqueles casos intrincados (BOTALLO, 1989, p. 58).

Como é cediço, o comando constitucional não proíbe o “confisco” em si, mas veda a utilização do tributo com “efeito de confisco” (SCAFF, 2000, p. 464). A amplitude do termo “efeito”, na acepção de resultado ou consequência de uma ação, permite uma análise mais abrangente dessa própria ação, no bojo do vocábulo “confisco”, indicando “o ato pelo qual o Fisco adjudica bens do contribuinte” (JARDIM, 2000, p. 45).

Daí se dizer que podem assumir a fisionomia de confisco a privação patrimonial, em si, e a situação na qual se produziu esse indesejado efeito.

Pretender quantificar legalmente o fenômeno do confisco é tarefa complexa, pois a celeuma que o circunda não se fia, com exclusivismo, ao critério objetivo, no bojo de uma mera alíquota mal manejada, mas, sim, aos contornos do critério subjetivo, à luz do princípio da capacidade contributiva.

No plano prático, alguns autores tentaram aclarar os limites dos efeitos do confisco. Hugo de Brito Machado, inicialmente, trouxe à baila a ideia de que o princípio será invocado se o tributo vier a confiscar os bens do contribuinte (2008, p. 41). Refinando seu pensamento, em obra diversa e posterior, lançou mão o estimado professor de um critério mais claro, que merece transcrição: “... a proporcionalidade da carga tributária aos serviços públicos prestados. Havendo o desequilíbrio nessa balança, despontando a falta de equivalência entre o tributo e o serviço, haverá confisco” (MACHADO, 2003, v. I, p. 168).

Desse modo, a aferição do parâmetro ideal para fins de detecção da confiscabilidade dota-se, inexoravelmente, de acentuado grau de generalidade e abstração (GOLDSCHIMIDT, 2003, p. 57).

3.3 O princípio da vedação ao confisco: a carga tributária total

Tem-se entendido que a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, ou seja, no cotejo entre a capacidade tributária do destinatário do tributo e o grau de suportabilidade econômico-financeira da incidência de todos os tributos que podem sobre ele incidir, em dado período, destinados a uma mesma entidade tributante.

De fato, corre-se o risco de tornar o postulado inoperante, se prestigiarmos um controle individualizado, buscando-se enxergar o excesso na parte, sem atentar para o fato de que a soma algébrica de partes não individualmente confiscatórias pode ensejar um todo, cujo conjunto hospeda uma carga tributária insustentável.

Nessa medida, despontará o caráter confiscatório de certo gravame se ficar evidenciado, diante das múltiplas incidências tributárias provindas de uma mesma entidade política, o efeito cumulativo da tributação irrazoável, vocacionada a agredir, substancialmente, o patrimônio do contribuinte.

4. O princípio da vedação ao confisco perante as espécies tributárias

Segundo o preceptivo constitucional, o princípio da vedação ao tributo com efeito de confisco mostra-se vocacionado à aplicação sobre qualquer espécie tributária. O texto constitucional não faz distinção entre as espécies tributárias, ao vedar a sua utilização com efeito de confisco. Proíbe, sim, de modo genérico, que o “tributo” apresente este resultado – o efeito de confiscabilidade.

Vamos analisar os confrontos pertinentes, levando-se em conta a existência de cinco espécies tributárias, sob a égide da teoria pentapartida dos tributos: os impostos; as taxas; as contribuições de melhoria; os empréstimos compulsórios; e as contribuições.

4.1 O princípio da vedação ao confisco e os impostos

O princípio da vedação ao confisco não se aplica, em tese, aos *impostos extrafiscais* (v.g., II e IE; ainda, o IPI e o IOF), que, conforme a emergência da situação posta, poderão conter alíquotas excessivamente gravosas, em homenagem à regulação da economia.

Ademais, o mesmo raciocínio tem sido aplicado aos casos de progressividade extrafiscal, admitindo-se a exacerbação na cobrança de IPTU e de ITR, quando atrelados ao cumprimento da função social da propriedade urbana e rural, respectivamente.

As alíquotas estabelecidas para esses impostos deverão ser razoáveis, sob pena de veicularem uma condenável expropriação da propriedade imobiliária, inviabilizando a sua manutenção.

Sabe-se que a seletividade é técnica de incidência de alíquotas, cuja variação dar-se-á em função da essencialidade do bem.

Por fim, entendemos que também podem hospedar a tributação mais expressiva aqueles impostos que incidem sobre a energia elétrica e combustíveis (art. 155, § 3º, CF), a saber, o II, o IE e o ICMS, visando a coibir o consumo.

Por derradeiro, *ad argumentandum*, é possível defender uma legítima faceta confiscatória de mais um imposto em situação limítrofe, a saber, no *estado de guerra*, uma vez que é natural a imposição de medidas extremadas em momento de beligerância. Trata-se do imposto extraordinário de guerra (IEG), cuja instituição está disciplinada no art. 154, II, CF.

4.2 O princípio da vedação ao confisco e as taxas

O efeito de confisco nas taxas será aferido a partir da falta de correspondência entre o valor tributário exigido e o custo da atividade estatal, levando-se em conta que este se traduz em base de cálculo das taxas, nítidos gravames bilaterais ou contraprestacionais.

4.3 O princípio da vedação ao confisco e as contribuições de melhoria

À semelhança das taxas, o efeito de confisco na tributação por meio das contribuições de melhoria será aferido a partir da falta de correspondência entre o *quantum* de valorização experimentada pelo imóvel e o montante exigível, a título da exação contraprestacional em apreço.

4.4 O princípio da vedação ao confisco e os empréstimos compulsórios

Quanto à possível suscitação de confisco no empréstimo compulsório, ainda que se trate de gravame restituível, não se concebe que a exação tome todo o patrimônio ou renda do sujeito passivo (COELHO, 2001, p. 145).

4.5 O princípio da vedação ao confisco e as contribuições

No campo das contribuições, a noção de confisco despontará quando houver desproporção entre o vulto da exação e a atuação do Estado, ou, igualmente, quando inexistir a atuação estatal. Com efeito, se a contribuição é tributo que enfatiza a noção de benefício, sendo este o elemento natural e indispensável ao tributo, a correspondência entre o valor pago e a finalidade a ser perseguida é lógica e essencial.

5. O princípio da vedação ao confisco e as multas

A multa não é tributo, mas sanção exigível perante o descumprimento de obrigação tributária, como nítida reação do Direito a um comportamento devido, e não realizado.

Como penalidade aritmeticamente aferível, a multa dota-se de valor preciso, que pode ser razoável ou não. Dessa forma, é possível indagar: poder-se-ia aplicar o postulado tributário da vedação ao confisco a multas exacerbadas, sabendo-se que estas não se confundem com o tributo?

Afirma-se, em resumo, que tanto a multa moratória quanto a multa punitiva podem ser confiscatórias se extrapolarem os lindes do

adequado, do proporcional, do razoável e do necessário, colocando em xeque as suas precípuas finalidades, com a ofensa ao art. 150, IV, e ao art. 5º, XXII, ambos da Carta Magna.

Não há dúvida de que uma multa excessiva, que extrapole os limites do razoável, ainda que visando desestimular o comportamento ilícito iterativo, além de irradiar sua carga punitiva, em seus dois elementares caracteres – o preventivo e o punitivo –, mostra-se vocacionada a burlar o dispositivo constitucional inibitório de sua existência, agredindo o patrimônio do contribuinte.

Dessa forma, pode-se concluir que é plenamente aplicável, à luz da doutrina e da jurisprudência, o princípio tributário da não confiscabilidade às multas que se nos apresentem iníquas.

Capítulo 7

◆ Princípio da Não Limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens e a Ressalva do Pedágio

1. Considerações iniciais

Segundo o *princípio da não limitação (liberdade ou ilimitabilidade) ao tráfego de pessoas e bens*, previsto no inciso V do art. 150 da CF, a *intermunicipalidade* e a *interestadualidade* não poderão ser fatos geradores de quaisquer tributos, sejam federais, estaduais ou municipais.

Vale dizer que o tráfego de pessoas e de bens, nos âmbitos interestadual e intermunicipal, será protegido por regra de “imunidade”, sob a égide do referido princípio.

Como é cediço, compete ao legislador ordinário, no ato de instituição do tributo, confeccionar a lei da exação tributária, delimitando-lhe o fato gerador, entre outros elementos essenciais que compõem a tipologia tributária (art. 97, I a V, CTN).

Pode-se afirmar que tal direito de ir, vir e permanecer, plasmado no princípio da ilimitabilidade ao tráfego de pessoas e bens, comporta, *ad argumentandum*, duas atenuações: uma, de ordem constitucional, prevista na parte final do inciso V do art. 150 da CF, referente aos pedágios.

De fato, o pedágio é ressalva bem posta no mencionado preceptivo, haja vista o fato de ser gravame exigido pela utilização das rodovias conservadas pelo Poder Público, e não pela mera transposição de Município ou de Estado.

Outra, de ordem doutrinária, atinente ao ICMS, exigido pelas autoridades fiscais nos postos de fiscalização, localizados nas estradas

de rodagem, em divisas dos Estados-membros e Distrito Federal, em razão da ocorrência do fato gerador deste gravame tributário. Quanto a essa atenuação, diga-se que o ICMS deve ser recolhido pelo sujeito passivo, em virtude da circulação de mercadorias – o fato gerador do imposto –, e não pelas transposições territoriais supramencionadas.

2. Análise dos pedágios

A doutrina diverge com expressiva intensidade quanto à natureza jurídica do pedágio, entendendo alguns tratar-se de tributo na modalidade taxa, enquanto outros associam a exação a preço público na espécie tarifa.

Assumindo a forma de exação tributária, o pedágio deverá avocar a aplicação das normas jurídicas aplicáveis aos tributos em geral, ou seja, os princípios constitucionais tributários (legalidade, anterioridade, isonomia, vedação ao confisco etc.). Por outro lado, se o pedágio for enfrentado como uma exação não tributária, não lhe estarão afetas as amarras constitucionais adstritas às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Há que se distinguir o serviço de conservação, ensejador do pedágio, das obras de ampliação de rodovias, uma vez que estas, criando uma dada realidade, por meio do empreendimento de construção civil, em nítido acréscimo que inova, amplia a estrutura viária anteriormente existente e afasta a cobrança do pedágio. Neste caso, pode originar a contribuição de melhoria.

Quanto à “conservação”, em si, não vislumbramos grande dificuldade para se ter o adequado esclarecimento. Uma estrada de rodagem “conservada” será aquela que oferecer ao usuário as razoáveis condições de trafegabilidade e uma manutenção capaz de assegurar a continuidade na adequação desse serviço.

No que tange ao caráter de tributo dos pedágios, urge mencionar que o posicionamento doutrinário majoritário, na linha de defesa da feição tributária do pedágio, baseia-se na adoção de um exclusivo critério topológico-normativo, fiel à previsão do instituto em capítulo próprio de tributos, no texto constitucional. Entendendo-se o pedágio como tributo, na modalidade “taxa”, a base de cálculo desse gravame

contraprestacional, servindo de grandeza dimensional do fato gerador (o uso da via conservada pelo Poder Público), deverá ser o custo do serviço público, afeto à conservação.

Nessa medida, a entidade impositora deverá adotar parâmetros razoáveis, adstritos ao nível de utilização e de conservação da via, quais sejam, o tipo do veículo, a distância percorrida pelo usuário, entre outros.

Capítulo 8

◆ Outros Princípios Constitucionais Tributários

1. Princípio da uniformidade geográfica

Compete à União instituir *tributos federais* de modo uniforme em todo o Brasil, em absoluta ratificação do princípio da isonomia, sem embargo do fundamento no princípio federativo, nos termos do inciso I, do art. 151, CF.

Refere-se, o postulado a todos os tributos, entre os quais estão os impostos. Com efeito, o tributo federal, por exemplo, deve conter a mesma alíquota em toda a extensão territorial do país. Essa é a razão por que se intitula o indigitado princípio de “postulado da defesa da identidade de alíquotas”.

Em termos práticos, no caso de aumento de alíquotas de tributos federais, essa majoração deverá incidir em todo o Brasil; do contrário, estar-se-á ferindo o princípio constitucional da uniformidade tributária, corolário do princípio do *federalismo de equilíbrio*, vigente em nosso território, como núcleo imodificável, comumente apelidado de *cláusula pétrea* (art. 60, § 4º, I, da CF).

Assim, quer-se a paridade entre as entidades componentes de nossa Federação, proibindo-se a hierarquização. Os Estados-membros são, por exemplo, parificados, e não hierarquizados. Dessa feita, o princípio em comento não derroga o princípio federativo; pelo contrário, corrobora-o.

Há exceção prevista no próprio dispositivo para os incentivos fiscais específicos, isto é, aqueles destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, I, *in fine*,

c/c art. 43, § 2º, III, ambos da CF). Neste caso, será possível a existência de tributos federais com alíquotas diferenciadas. Memorize que não se trata de qualquer “incentivo fiscal”. Deve haver o cumprimento do elemento finalístico que lhe dá lastro.

Daí se dizer que o incentivo fiscal igualiza as “grandes investidoras”, todavia as desiguala perante as “pequenas empresas”. É o paradoxo do incentivo fiscal: incentiva igualizando, de um lado; discrimina desigualando, de outro.

2. Princípio da proibição das isenções heterônomas

O art. 151, III, da CF veda à União a concessão de isenção de tributos que refogem a seu plano de competência tributária. Em termos simples, quer-se proibir que a União venha atuar em seara competencial alheia, o que lhe é defeso em virtude da privatividade que demarca a competência tributária, quer na vertente de instituição do tributo, quer na de sua exoneração.

Trata-se de mais uma garantia que garante o pacto federativo quando obsta a interferência de entes maiores no plano arrecadatório dos menores, colocando em xeque sua autonomia.

De mais a mais, o dispositivo se endereça tão somente à União, não nos impedindo, igualmente, de vê-lo estendido aos Estados-membros, por exemplo, com relação aos tributos municipais.

Observe os casos de ressalva à vedação da heteronomia das isenções:

1. *Art. 156, § 3º, II, CF*: trata da possibilidade de concessão pela União, por lei complementar (art. 2º, I, da LC n. 116/2003), de isenção heterônoma do ISS nas exportações de serviços. O entendimento majoritário é o de que se trata de exceção à regra da vedação de prática de isenção heterônoma. A nosso sentir, é um bom exemplo, se não for o único, de heteronomia expressa no texto constitucional.
2. *Art. 155, § 2º, XII, “e”, CF*: cuidava da isenção heterônoma de ICMS, concedida pela União, por lei complementar (art. 3º, II, da

LC n. 87/96), incidente sobre as operações com serviços e outros produtos destinados ao exterior, além dos mencionados no art. 155, § 2º, X, *a*, da Carta Política. Entretanto, com o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, que veio imunizar tais operações de modo abrangente (art. 155, § 2º, X, *a*, CF), a desoneração revestiu-se da indumentária de imunidade.

Observação: com relação aos tratados e convenções internacionais, o STF acolheu a possibilidade de concessão de isenção de tributos estaduais e municipais pela via desses instrumentos normativos. Como é cediço, a União, ao celebrar o tratado, não se mostra como pessoa política de direito público interno, mas como pessoa política internacional, ou sujeito de direito na ordem internacional, passando ao largo da restrição constitucional.

3. Princípio da não discriminação baseada em procedência ou destino

Em harmonia com o princípio da uniformidade da tributação federal no território nacional, previsto no art. 151, I, o art. 152 da Carta Magna também reproduziu princípio tradicional de que 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.

O postulado se destina aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e não apenas a um deles. Isso impede, em teoria, a guerra tributária e afirma a unidade geográfica do território nacional.

A partir do princípio constitucional, é possível concluir que a procedência e o destino de bens e serviços de qualquer natureza não poderão servir para “manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal” (CARVALHO, 2004, p. 163).

Temos dito que tal postulado objetiva coibir barreiras fiscais dentro do território nacional prestigiando o “mercado comum brasileiro”, haja vista vivermos em um país uno, com divisas entre estados e limites entre municípios, mas por uma questão político-territorial.

Nesse campo, apenas a União está legitimada a estabelecer discriminações, desde que se traduzam em incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do Brasil, consoante o inciso I do art. 151 da Carta Magna.

Capítulo 9

◆ Imunidades Gerais e Recíproca

1. Introdução

Quando se pretende estudar o tema das *imunidades tributárias*, urge, de início, ter presente que a maioria das normas imunizadoras (imunizantes ou imunitórias), contempladas na Constituição Federal, decorre dos sublimes princípios e garantias constitucionais, que, dotados de expressiva carga axiológica, são vocacionados a limitar o poder de tributar.

Dessa forma, a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do “cidadão-destinatário”, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas).

Isso equivale a afirmar que existem estruturas fundamentais ao regime que não serão perturbadas pela tributação, em homenagem à norma imunizadora.

A competência tributária apresenta-se como a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

Perguntar-se-á: quem a tem? As pessoas políticas – a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal –, que receberam do legislador constituinte a faculdade de instituir, em caráter privativo, todas as modalidades de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições).

Com efeito, o legislador ordinário, quando descreve a norma jurídica, está impedido de inserir no polo passivo da relação jurídico-

tributária as pessoas e as situações guarnecidas pelo manto protetor de uma norma imunizante, sob pena de inafastável inconstitucionalidade. Por muito maior razão, não o poderá fazer a Administração Fazendária, que, interpretando e aplicando a lei, vir a se furtar do dever de obediência às limitações imunitórias ao poder de tributar.

Para o STF, as imunidades e os princípios tributários *são limitações constitucionais ao poder de tributar*, ganhando a estatura de *cláusulas pétreas* – limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez asseguradores de direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, IV, CF), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores, tidos como fundamentais pelo Estado.

Por fim, insta registrar que a imunidade tributária atinge apenas a obrigação tributária principal, afeta ao dever patrimonial de pagamento do tributo, não tendo o condão de atingir as chamadas obrigações tributárias acessórias, ou seja, os deveres instrumentais do contribuinte, que permanecem incólumes.

2. A imunidade e a isenção

Como se pôde apreender, à luz das considerações iniciais expendidas, a imunidade é instituto de sede constitucional. Enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica uma dispensa legal, no campo da tributação.

Para o STF, que se fia a estes rudimentos conceituais aqui brevemente expostos, o que se inibe na isenção é o lançamento do tributo, tendo ocorrido fato gerador e nascido o liame jurídico-obrigacional. Na imunidade, não há que se falar em relação jurídico-tributária, uma vez que a norma imunizadora está fora do campo de incidência do tributo, representando o obstáculo, decorrente de regra da Constituição, à incidência de tributos sobre determinados fatos, situações ou pessoas.

Há dispositivos constitucionais que veiculam “falsas” isenções, hospedando, entretanto, nítidas *imunidades*. São eles: os arts. 195, § 7º, e 184, § 5º, ambos da Carta Magna. Em tais preceptivos, onde se lê “são isentas (...)”, entenda-se “são imunes”.

É fato que tais dispositivos, constantes do texto constitucional, referem-se a normas de imunidade, e não a comandos isencionais. Haverá isenção apenas quando a previsão for legal, e não constitucional.

3. A imunidade e a exoneração das espécies tributárias

Nesse passo, já se torna possível observar que as imunidades atingem tributos variados, e não apenas uma espécie deles, *v.g.*, os impostos. Curiosamente, ainda que as principais imunidades, previstas na seção “Das limitações ao poder de tributar”, às quais nos ateremos a seguir, versem com exclusivismo sobre impostos (art. 150, VI, e alíneas, CF), mister se faz apresentar alguns comandos imunitórios que preveem desonerações de outros tributos, *v.g.*, as taxas.

A propósito, urge destacar que inexistem imunidades previstas para duas espécies tributárias: as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios.

Há relevantes preceitos imunitórios afetos a um e a outros impostos.

Por derradeiro, impende destacar que há, em nosso sistema, as imunidades tributárias explícitas, hospedadas em normas expressas, e, no reverso, as imunidades tributárias implícitas, que, conquanto não textualmente contempladas por norma expressa, podem ser ontologicamente extraídas dos princípios contemplados no ordenamento jurídico.

Como exemplos, podemos citar a imunidade recíproca, que se liga à ausência de capacidade contributiva e ao princípio federativo, e a imunidade para entidade beneficente ou educacional, fundadas na ausência de capacidade contributiva e no princípio da isonomia, entre outras (COSTA, 2006, p. 130).

4. Análise das alíneas do inciso VI do art. 150 da CF

Passemos, agora, à análise do comando que hospeda as principais imunidades tributárias – o art. 150, VI, *a, b, c e d*, da Carta Magna:

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

VI – instituir impostos sobre:

- a)* patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b)* templos de qualquer culto;
- c)* patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d)* livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Como se observa, o dispositivo em epígrafe faz menção a uma espécie de tributo – ao imposto. Tal particularidade tem feito com que o presente comando seja insistentemente solicitado em provas de concursos, principalmente no que tange a essa associação exclusiva a um tipo de tributo, não o fazendo atrelável a outras espécies tributárias.

É imperioso destacar que as quatro alíneas do inciso VI do art. 150 da CF delineiam exonerações teleologicamente justificadas, uma vez que o legislador constituinte, valendo-se de tais benesses, e longe de se pautar com aleatoriedade, decidiu prestigiar valores constitucionalmente consagrados, tais como a *liberdade religiosa*, a *liberdade política*, a *liberdade sindical*, a *liberdade de expressão*, os *direitos sociais e econômicos*, o *acesso à cultura*, o *incentivo à assistência social*, entre outros objetivos essenciais.

Capítulo 10

◆ Imunidade dos Templos Religiosos

1. Considerações iniciais

A imunidade dos templos religiosos demarca uma norma constitucional de não incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto. Não se trata de um benefício isencional, mas de uma exoneração de ordem constitucional, à qual se pode atribuir o rótulo de “imunidade religiosa”. Está prevista na alínea *b*, do inciso VI, do art. 150, da Carta Magna.

Por derradeiro, frise-se que o elemento teleológico que justifica a norma em comento atrela-se à liberdade religiosa (art. 5º, VI ao VIII, CF) e à postura de “neutralidade ou não identificação do Estado com qualquer religião” (art. 19, I, CF) (TORRES, 2005b, v. III, p. 240).

A liberdade religiosa significa que o cidadão poderá professar a fé, no culto e no templo que lhe aprouverem, ou, ainda, não devotar preces a nenhuma religião, em livre escolha (TORRES, 2005b, v. III, p. 239). Para demonstrar a dimensão da liberdade religiosa no Brasil, tenho-me valido de uma máxima, em paráfrase, com certo tom jocoso: “Entre nós, brasileiros: crer ou não crer... eis a ‘opção’!”.

É nesse contexto que exsurge a regra imunitória, constante do art. 150, VI, *b*, CF, à luz da laicidade, cujo teor prevê a desoneração de impostos dos templos de qualquer culto.

2. A imunidade religiosa e os impostos

Não é demasiado lembrar que a imunidade para os templos de qualquer culto trata da desoneração de impostos que possam recair sobre a propriedade daqueles bens imóveis.

Nessa medida, não estão exonerados os demais tributos, diversos dos impostos, que terão a normal incidência, pois, “uma vez que o texto constitucional fala em ‘impostos’, relaciona-se ao fato de tal imunidade (...) não se aplicar ‘às *taxas, à contribuição de melhoria, às contribuições sociais ou parafiscais e aos empréstimos compulsórios*’” (ICHIHARA, 1998, p. 240).

3. A imunidade religiosa e os conceitos de *culto e templo*

Para a compreensão exata do alcance da imunidade religiosa, deve o estudioso, preliminarmente, perpassar pelos conceitos de *culto e templo*. Em breve incursão conceitual, seria possível afirmar que “culto” é *a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional*.

Assim, o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado. Com efeito, é imprescindível à seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes (arts. 1º, III; 3º, I e IV; 4º, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune.

Portanto, não se protegem seitas com inspirações atípicas, demoníacas e satânicas (SARAIVA FILHO, 1996, p. 61), que incitem a violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou o fanatismo devaneador ou visionário.

De outra banda, o conceito de templo (do latim *templu*) detém larga amplitude semântica. A doutrina tem enfrentado dificuldades em reduzi-lo a planos cartesianos, e a prática tem mostrado uma inaudita expansão das igrejas pelo mundo, frustrando a tentativa de precisa definição do papel que tais entidades vêm ocupando na realidade hodierna.

Nessa medida, o templo-entidade extrapola, no plano conceitual, o formato da *universitas rerum*, destacado na teoria clássico-restritiva, e a estrutura da *universitas juris*, própria da concepção clássico-liberal,

aproximando-se da concepção de organização religiosa, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto.

4. A imunidade religiosa e o art. 150, § 4º, CF

Para uma adequada compreensão da imunidade religiosa (alínea *b*), bem como da imunidade que cerca as pessoas jurídicas da alínea *c*, há de haver total compreensão do art. 150, § 4º, CF.

Capítulo 11

◆ Imunidades Não Autoaplicáveis

1. Considerações iniciais

A alínea *c* do inciso VI do art. 150 da Carta Magna atrela-se às desonerações de impostos sobre quatro pessoas jurídicas, quais sejam: (1) os partidos políticos; (2) os sindicatos de empregados; (3) as instituições de educação; e (4) as entidades de assistência social.

Trata-se de dispositivo que hospeda imunidades – e não “isenções” –, intituladas “não autoaplicáveis”, em razão do incremento normativo a que faz menção a parte final da alínea *c*, atrelando a fruição da benesse constitucional ao cumprimento de *requisitos de legitimação*, constantes do art. 14 do CTN, conforme se explicará, em detalhes, neste tópico.

É fácil perceber que o presente dispositivo repete textualmente o rol classificatório “*patrimônio, renda e serviços*”, à semelhança da alínea *a* do inciso VI (imunidade recíproca) e do § 2º (imunidade para as autarquias e fundações públicas) do mesmo artigo, afastando-se os impostos que tendem a incidir sobre tais elementos fundantes do fato tributável, conexo às pessoas políticas que constam da alínea *c*.

Nesse passo, o comando desonerativo em apreço (art. 150, § 4º) alcança os *serviços*, o *patrimônio* (mobiliário e imobiliário) e as rendas (*v.g.*, nos partidos políticos, aquelas recebidas a título de contribuição dos filiados), quando vinculados a finalidades precípuas da pessoa jurídica imune.

Não é demasiado lembrar que, segundo o art. 123 do CTN, o patrimônio, a renda ou o serviço, como grandezas dimensionais ligadas ao fato gerador, serão protegidos quando a entidade imune realizar o

próprio fato imponible, ou seja, “for proprietária”, “auferir renda” ou “prestar o serviço”. Desse modo, por exemplo, sendo locatárias a igreja, o partido político ou a entidade beneficente, haverá normal incidência sobre o proprietário, pois as cláusulas contratuais que deslocam o ônus para terceiras pessoas não têm o condão de alterar a sujeição passiva.

Essa exegese, dita “ampliativa” – e prevalecente na doutrina brasileira –, tendendo a desconsiderar a *origem* do patrimônio, renda e serviço, vem prestigiar a atuação das entidades em ações correlatas com as “atividades essenciais”, desde que (I) se revertam a tais pessoas jurídicas os recursos hauridos das citadas atividades conexas e que (II) não se provoque prejuízo à livre concorrência.

Como se pode notar, o legislador constituinte não imunizou apenas as atividades essenciais, mas também o patrimônio, a renda e os serviços com elas relacionados. Nesse sentido, aliás, seguiu o STF, ao proclamar a **Súmula 724**.

Por derradeiro, repise-se que a imunidade tributária em estudo protege as instituições descritas na alínea *c* apenas da incidência tributária dos *impostos*, não as deixando incólumes diante da incidência das demais exações tributárias. Sendo assim, haverá normal exigibilidade, sobre os partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e instituições de educação, de taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais previdenciárias, entre outros tributos.

Entretanto, tal entendimento é aplicável a todas as pessoas jurídicas da alínea *c*, menos às entidades beneficentes de assistência social, porquanto estas, além da imunidade quanto aos impostos, prevista nesta alínea, desfrutam da imunidade das contribuições sociais previdenciárias, prevista no § 7º do art. 195 da Carta Magna.

2. Estudo das imunidades constantes da alínea *c*

O estudo das imunidades constantes da alínea *c* indica a desoneração de impostos de certas pessoas jurídicas, abaixo discriminadas. Daí se afirmar que tal alínea, à semelhança das anteriores (alíneas *a* e *b*), hospeda as chamadas imunidades subjetivas.

2.1 Imunidades dos partidos políticos

O elemento teleológico que sustenta tal imunidade é a *liberdade política* (art. 1º, V, CF). Com efeito, o partido político é criatura constitucional que dá sustentação e autenticidade ao regime democrático e ao liberalismo (TORRES, 2005b, v. III, p. 246), situando-se entre as dimensões estatal e não estatal, em um campo intermediário de “*quase estatalidade*” (Ibid., p. 248), porém com fins marcadamente públicos.

A imunidade conferida aos partidos políticos desfruta de notável importância no Estado Democrático, chegando a se confundir com a natureza deste.

Nesse contexto, o dispositivo constitucional mencionado sinaliza, como um dos fundamentos de nossa República, o *pluralismo político*, ratificando a desoneração, quanto aos impostos, de tais entidades.

Com vista à divulgação da ideologia partidária, muitos partidos políticos costumam criar fundações. Frise-se que a indigitada imunidade alcança as fundações atreladas aos partidos políticos (*e.g.*, Fundação Pedroso Horta, conexas ao PMDB). Esta disposição veio incrementar a imunidade para os partidos políticos, a partir do texto constitucional de 1988.

2.2 Imunidade dos sindicatos de empregados

De início, impende registrar que a presente imunidade protege tão somente o patrimônio, a renda e os serviços dos *sindicatos dos empregados*, isto é, as ditas “entidades obreiras”, que estarão imunes à incidência de impostos sobre patrimônio, renda e serviços, a serem exigidos por quaisquer entidades tributantes – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Sendo assim, os demais entes – os sindicatos patronais ou dos empregadores – serão alvo de uma normal tributação.

Diga-se, em tempo, que esta disposição passou a incrementar a alínea *c*, a par da previsão endereçada às fundações ligadas a partidos políticos, a partir do texto constitucional de 1988.

O elemento teleológico que justifica este comando imunitório exsurge da proteção, na relação laboral, do polo considerado hipossuficiente, isto é, aquele ocupado pelo empregado. Ademais, tal proteção vem ao encontro dos direitos sociais previstos na Carta Magna (art. 8º, CF).

Não perca de vista que os efeitos protetivos do preceito imunitório alcançarão, naturalmente, as associações sindicais estaduais e nacionais, a saber, as *Federações* (conjunto de, pelo menos, cinco sindicatos, conforme o art. 534 da CLT) e as *Confederações* (conjunto de, pelo menos, três Federações, consoante o art. 535 da CLT). Da mesma forma, a regra estender-se-á às *Centrais Sindicais*.

2.3 Imunidade das instituições de educação

Trata-se de imunidade fiscal que consta de nossa retórica constitucional desde a Carta Magna de 1946 (art. 31, V, *b*), mantendo-se presente nos textos constitucionais que a sucederam – Carta de 1967/69 (art. 19, III, *c*) e na Constituição atual (art. 150, VI, *c*).

O elemento teleológico que justifica este comando imunizador exsurge da proteção à educação e ao ensino (arts. 205, 208 e 214, CF). Em outras palavras, é inaceitável que se cobre o imposto sobre uma atividade que, na essência, equipara-se à própria ação do Estado, substituindo-a no mister que lhe é próprio e genuíno.

À semelhança das entidades beneficentes de assistência social, que serão adiante estudadas, as instituições de educação são imunes a impostos, uma vez que secundam o Estado no atendimento do “interesse público primário”.

2.4 Imunidade das entidades de assistência social

Trata-se de imunidade tributária que integra a nossa retórica constitucional desde a Carta Magna de 1946 (art. 31, V, *b*), permanecendo nos textos constitucionais que a sucederam – Carta de 1967/69 (art. 19, III, *c*) e na Constituição atual (art. 150, VI, *c*).

O elemento teleológico que justifica este comando imunizante exsurge da proteção à assistência social (arts. 203 e 204, CF), que se corporifica, em sua expressão mínima, em direitos humanos inalienáveis e imprescritíveis, tendentes à preservação do mínimo existencial (TORRES, 2005b, v. III, p. 253).

3. Estudo complementar da alínea c

Feita a apresentação detalhada das pessoas jurídicas imunes, que constam da alínea *c*, é necessário que se proceda a uma *observação complementar*, no estudo deste tópico, afeta ao confronto entre o art. 150, VI, *c*, parte final, da CF e o art. 14 do CTN.

A presente análise permitirá identificar o motivo por que dedicamos um capítulo desta obra, “Imunidades não autoaplicáveis”, para destrinchar o assunto em comento, além de ofertar ao leitor o detalhamento dos incisos do importante art. 14 do CTN.

3.1 Confronto entre o art. 150, VI, c, parte final, da CF e o art. 14 do CTN

O art. 150, VI, *c*, parte final, da CF traz duas expressões que devem ser cuidadosamente interpretadas.

Como se pode notar nos grifos em epígrafe, é necessário que analisemos as duas expressões, na ordem invertidamente sugerida: **(I) *Atendidos os requisitos da lei*** e **(II) *Sem fins lucrativos***:

- I) *Atendidos os requisitos da lei*: a alínea *c* é dispositivo não autoaplicável, não automático, carecendo de acréscimo normativo. Com efeito, as normas veiculadas nos incisos do mencionado artigo são meramente explicitativas, com o intuito de conferir *operatividade* à alínea *c* do inciso VI do art. 150 da CF – e ao § 7º do art. 195 da CF, a ser estudado em capítulo ulterior.
- II) *Sem fins lucrativos*: a suposta “impossibilidade de lucro”, exigida na parte final da alínea *c*, deve ser bem traduzida, em consonância com o art. 14, I, CTN.

A primeira e equivocada impressão é a de que o preceptivo veda o lucro, todavia não deve ser esta a melhor exegese. Veda-se, sim, a

apropriação particular do lucro, a lucratividade em si, ou, em outras palavras, o *animus distribuendi*. Aliás, proibir-se o lucro (*animus lucrandi*) é algo que se traduz em completo desatino. O que se quer, em verdade, é que todo o resultado reverta em investimento para que a entidade cumpra seu desiderato institucional (AMARO, 2008, p. 159).

A propósito, não se pode confundir a *apropriação particular do lucro* – o que se proíbe – com a permitida e natural *remuneração dos diretores e administradores da entidade imune*, como contraprestação pela execução de seus trabalhos.

Temos defendido que a remuneração não pode ser obstada, desde que ela represente com fidelidade e coerência a contraprestação dos serviços profissionais executados, por meio de pagamento razoável ao diretor ou administrador da entidade, sem dar azo a uma distribuição disfarçada de lucros.

Capítulo 12

◆ Imunidade de Imprensa

1. Considerações iniciais

O art. 150, VI, *d*, da CF prevê a exoneração imunitória para os impostos que incidem sobre o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado à impressão de tais veículos de pensamento.

O preceito constitucional, todavia, não desfruta de aplicação tranquila e uniforme, em face do viés subjetivo que demarca a sua análise.

Ademais, trata-se de dispositivo, diferentemente da alínea *c*, anteriormente estudada, dotado de eficácia plena e aplicabilidade imediata, não necessitando de regulação por lei complementar.

É, assim, um comando normativo que hospeda uma imunidade *política e incondicionada*. Outrossim, impende frisar que as alíneas já estudadas no inciso VI do art. 150 do texto constitucional (*a*, *b* e *c*) tratam de imunidade com natureza *subjetiva* (atingem *pessoas jurídicas*). A alínea *d*, por seu turno, versando sobre a chamada “imunidade de imprensa”, possui natureza *objetiva* (atinge *bens* ou coisas – livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão – ou seja, três veículos de pensamento e um insumo).

As imunidades *objetivas*, também denominadas *reais*, são aquelas instituídas em virtude de determinados fatos, bens ou situações importantes para o bom desenvolvimento da sociedade. Assim, referem-se aos impostos ditos reais – ICMS, IPI, II (Imposto de Importação) e IE (Imposto de Exportação). Os demais impostos deverão incidir normalmente sobre os bens constantes da alínea *d*.

Fácil é perceber que toda essa liberdade almejada deságua, em última análise, no direito à educação, que deve ser fomentado pelo Estado, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa e ao seu preparo, para o exercício da cidadania e à sua qualificação para o trabalho, nas atividades de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber (art. 5º, IV, IX, XIV, XXVII; arts. 205, 206, II, 215 e 220, §§ 2º e 6º, todos da CF).

De fato, o preceptivo imunitório vem evitar uma situação de perigosa submissão tributária das empresas jornalísticas – verdadeiras destinatárias dessa especial prerrogativa de ordem jurídica – ao poder impositivo do Estado.

Em face dos conceitos preliminares acima expendidos, vale a pena observar o art. 150, VI, *d*, da CF, que desonera de impostos os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão.

Passemos às análises:

1.1 Análise do livro – um veículo de pensamento

O conceito de livro é aberto, complexo e ambíguo. Pode ser impresso em papel; pode ser um livro virtual, no espaço cibernético; pode conter folhas soltas ou cosidas; pode vir com capa flexível ou dura; pode conter informação científica ou leviana; entre outras tantas multifacetadas possibilidades.

A nosso sentir, os livros são suportes materiais utilizados à propagação de um pensamento formalmente considerado. Nesse passo, o livro deve conter uma base física (em papel ou em mídia eletrônica) e uma finalidade “espiritual” de geração do bem educativo.

No cotejo entre o *conteúdo difundido* e o *elemento teleológico*, tem prevalecido este em detrimento daquele. Vale dizer que a melhor exegese vem sinalizando, no campo da interpretação, que o importante é prestigiar a liberdade de expressão, independentemente do suporte físico difusor do conhecimento (papel, celuloide, plástico) ou da forma de transmissão (caracteres alfabéticos, signos, braile, impulsos magnéticos etc.).

Em outras palavras, “de nada vale arguir que a frequência da edição seja pequena, que o livro tenha características especiais, ou, ainda, que o papel não seja o mais indicado para a impressão. Provado o destino que se lhe dê, haverá a imunidade” (CARVALHO, 2004, p. 189).

1.1.1 A imunidade de imprensa e a publicação eletrônica

A *publicação eletrônica* é obra de criação intelectual, em sentido lato, veiculada, com periodicidade variada, numa *mídia eletrônica*, a qual se mostra como o suporte físico que hospeda a indigitada obra de criação, v.g., fitas magnéticas (cassetes e audiovisuais), disquete, CD e CD-ROM.

Temos defendido a imunidade tributária aos livros difundidos em meios ópticos (CD-ROM, por exemplo), na qualidade de suportes sucedâneos do livro. A nosso sentir, tais suportes difusores não podem se sobrepor econômica e intelectualmente ao texto – ou outra mídia eletrônica – sob pena de se desvirtuar a ideia de desoneração que deve reger a situação. Se a mídia se mostra didática e instrutiva, buscando a difusão do conhecimento, não há como lhe negar a imunidade.

Urge mencionar que a jurisprudência tem enfrentado o tema sem ofertar posicionamento uníssono, conquanto tenda a chancelar a imunidade. A doutrina, por sua vez, mostra-se dividida na interpretação do alcance do livro eletrônico.

A propósito, há posicionamento minoritário defendendo a necessidade do suporte físico impresso em papel, somado à finalidade espiritual de criação do bem. Por outro lado, a maioria da doutrina tem esposado entendimento dessemelhante, aceitando que tais veículos são passíveis da imunidade, independentemente da forma como sejam feitos.

O legislador manifestou-se sobre o tema, ainda que por via oblíqua, ao referir-se ao livro “em meio digital” como objeto equiparado a livro, quando, por meio do art. 1º, II, e do art. 2º, parágrafo único, VII, ambos da Lei n. 10.753/2003, instituiu a Política Nacional do Livro.

A nosso pensar, tendemos a crer que se deve estender a imunidade às obras impressas ou virtuais, que abarquem conteúdo específico ou variado, com o fito de difundirem, sem óbices à teleologia da norma imunizante, um conhecimento formalmente considerado.

É importante destacar que, em fevereiro de 2010, o Ministro Dias Toffoli, em decisão monocrática no RE 330.817/RJ, afastou a imunidade do livro eletrônico. O mencionado recurso extraordinário foi movido pelo governo do Rio de Janeiro contra acórdão da Justiça fluminense, que imunizara a Editora *Elfez Edição Comércio e Serviços* quanto ao pagamento de ICMS sobre a venda de CDs relativos à sua *Enciclopédia Jurídica Soibelman*.

É oportuno registrar, ainda, que, antes de Toffoli, os ministros Joaquim Barbosa, Eros Grau e Cezar Peluso já haviam votado monocraticamente contra a extensão da imunidade a conteúdos eletrônicos (ver, respectivamente, RE 416.579/RJ, RE 282.387/RJ e AI 530.958/GO). Em março de 2010, foram opostos Embargos de Declaração, que se encontram conclusos ao Relator para julgamento.

1.2 Análise do jornal – um veículo de pensamento

Os jornais são gazetas, diárias ou não, que visam carrear notícias e informações a seus leitores.

A imunidade, na dimensão desse veículo de pensamento, é plena, incluindo até as propagandas ali feitas, como já decidiu o STF por diversas vezes, desde que venham impressas no corpo do jornal ou periódico.

Vale dizer, portanto, que ocorrerá normal incidência tributária relativamente aos encartes de propaganda distribuídos com jornais e periódicos, porquanto não correspondem aos objetos tutelados pelo preceito imunizante.

Por fim, impende ressaltar que, dentre os vários elementos axiologicamente justificadores da imunidade em estudo – direito à liberdade de pensamento, utilidade social, interesse social e outros –,

destacou-se a “extrafiscalidade”, em julgado do STF, afeto às informações veiculadas nos jornais.

1.3 Análise do periódico – um veículo de pensamento

Os periódicos, para fins de imunidade, referem-se às revistas e aos álbuns, editados com frequência ou não. O legislador não distingue os tipos de revista, considerando merecedoras da proteção imunizante até mesmo as revistas de pouco conteúdo intelectual e aquelas que contêm material pornográfico ou fescenino (v.g., revistas eróticas).

De outra banda, não podem ser considerados “periódicos”, para fins de imunidade, os materiais de propaganda ou de interesse interno de empresas e os *calendários comerciais*, pois não veiculam pensamentos e ideias formalmente consideradas, com objetivo cultural ou político.

Para nós, a imunidade tributária do livro, do jornal e dos periódicos é ancilar da liberdade de opinião e de informação, devendo abranger todas as formas de transmissão e difusão de qualquer forma de conhecimento.

1.4 Análise do papel destinado à impressão – um insumo

O papel é o único insumo previsto na alínea *d*, ao lado dos três veículos de pensamento (livros, jornais e periódicos) ali protegidos.

O legislador fez menção exclusiva a este insumo, todavia não remanesce dúvida de que o alcance da norma poderia ter sido mais abrangente, prevendo a desoneração tributária para outros bens, v.g., máquinas, tinta, tiras de plástico para amarração, e produtos diversos utilizados na fabricação de livros, jornais e periódicos.

Pacificou, assim, o entendimento segundo o qual “o benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos, como são os filmes e papéis fotográficos” (RE 174.476, Pleno, rel. Min. Maurício Corrêa, j. 26-9-1996).

A partir desse julgado, que serviu de precedente para inúmeros outros^[1] que a ele sobrevieram, sacramentou-se a *interpretação restritiva* para o insumo mencionado na parte final da alínea *d* – o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

Nessa esteira, despontou a recente **Súmula 657 do STF**. Daí se falar que, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos não é restrita ao papel, sendo por isso extensiva aos filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

É importante esclarecer que, na doutrina (MACHADO, 2008, p. 289; CARRAZZA, 2008, p. 784; COSTA, 2006, p. 192), entretanto, tem havido uma sedutora defesa da interpretação extensiva para os insumos da alínea *d* do inciso VI do art. 150 da CF, pretendendo homenagear a teleologia da cláusula constitucional em detrimento de uma exegese literal. Tal interpretação, dita “finalística”, destina-se a assegurar o próprio exercício das liberdades de manifestação do pensamento e de informação jornalística, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a conferir efetividade e a atribuir concreção a valores inafastáveis do texto constitucional. Para os defensores dessa exegese, a interpretação literal não presta obséquio nem ao Direito nem à Justiça.

À guisa de reforço, registre-se que, em 13 de maio de 2008, o ministro do STF Menezes Direito, no RE 202.149, entendeu que não caberia a tese da imunidade para o ICMS, IPI e II, relativamente ao despacho aduaneiro de peças sobressalentes de equipamento de preparo e acabamento de chapas de impressão *offset* para jornais, por se tratar de equipamento acessório. A propósito, como houve divergência nos votos, o julgamento em tela não foi concluído, aguardando-se o voto de desempate da Ministra Cármen Lúcia. Em 26 de abril de 2011, com o voto de desempate da Ministra Cármen Lúcia, finalizou-se o julgamento, em cuja ementa constou que “a imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva”. Com tal veredicto – surpreendente, diga-se, de passo –, o STF começa a dar indícios de que

poderá vir a adotar uma interpretação mais lata para a questão, forçando o dispositivo constitucional a abarcar outros insumos além do papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos. O futuro mostrará como essa jurisprudência irá repercutir.

Por outro lado, a nosso sentir, ainda que atendam às mesmas funções do livro, do jornal e dos periódicos, não se deve ofertar grande elástico ao dispositivo, razão pela qual não abonamos a imunidade para peças teatrais, para os filmes cinematográficos, para os programas científicos ou didáticos, para os jornais televisivos ou por radiodifusão, para os audiolivros etc.

O mesmo raciocínio se estende às fitas de videocassete, aos DVDs, aos CDs etc., quando não veiculadores do “livro” em si. Em outras palavras, a mídia falada e a vista escapam ao alcance da norma exonerativa.

Protege-se, sim, a mídia escrita, isto é, materializada em papel ou em mídia eletrônica, desde que com o “livro” se mantenha conexa (v.g., o imune CD-ROM, cópia de um livro).

Portanto, se diversos são os jornais, se diferentes são as revistas, se variados são os tipos de livros, veiculados por qualquer forma, antiga ou moderna, devem desfrutar da imunidade; quanto ao papel, restringe-se a imunidade apenas àquele destinado à impressão de jornais, revistas e periódicos.

Posto isso, concluímos que o tema da imunidade de imprensa não se mostra “imune” ao panorama de alterabilidade, diante da jurisprudência, que ainda oscila, e da doutrina, que também se movimenta. Há de se acompanhar a constante evolução do tema.

[1] Ver, a título exemplificativo, nesse sentido: RE 174.476; RE 178.863; RE 189.192; RE 190.761; RE 193.973; RE 203.859; RE 203.706; RE 204.234; AgR-RE 208.466; RE 231.378; RE 276.842; RE 289.370; entre outros.

Capítulo 13

◆ Sistema Tributário Nacional

1. Definição de tributo

Conforme ensina Ruy Barbosa Nogueira, “os tributos (...) são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário” (1995, p. 155).

1.1 A prestação pecuniária

O tributo é prestação pecuniária, isto é, a obrigação de prestar dinheiro ao Estado. O art. 3º do CTN, em sua parte inicial, dispõe que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda (...)”. Não obstante a redundância no dispositivo, é possível asseverar que o dispositivo objetivou evitar o tributo *in natura* (em bens) ou o tributo *in labore* (em trabalho, em serviços). A pecúnia representa a prestação em dinheiro, em moeda corrente (Real, no Brasil) ou em cheque, conforme o art. 162, I, CTN.

Este preceptivo dispõe que, além da moeda e do cheque, pode-se pagar o tributo por meio de vale postal (inciso I) e, havendo previsão em lei, por estampilha, papel selado ou por processo mecânico (inciso II).

O caráter pecuniário é requisito inafastável para a configuração do fenômeno tributário. Não há como estabelecer associação entre tributo e a obrigação que não seja pecuniária, v.g., a de prestar serviço militar obrigatório, ou a de trabalhar no Tribunal do Júri ou nas eleições. Por

derradeiro, insta mencionar que a obrigação de pagar o tributo – ou a multa – é chamada de obrigação principal (art. 113, § 1º, CTN).

Além disso, o art. 114 do CTN reza que “o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Assim, é possível correlacionar o caráter pecuniário do tributo com o princípio da legalidade tributária.

1.2 A prestação compulsória

O tributo é prestação compulsória, logo, não contratual, não voluntária ou não facultativa. Com efeito, o Direito Tributário pertence à seara do direito público, e a supremacia do interesse público dá guarida à imposição unilateral de obrigações, independentemente da anuência do obrigado.

A prestação pecuniária é dotada de compulsoriedade, ou seja, de coercibilidade, não dando azo à autonomia de vontade. Traduz-se o tributo em receita derivada, uma vez cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império, tendente a carrear recursos do patrimônio do particular para o do Estado.

1.3 A prestação diversa de sanção

O tributo não é multa, e a multa não é tributo. Entretanto, sabe-se que a multa deve estar prevista em lei, uma vez que é ela componente adstrito à reserva legal, consoante se depreende da dicção do art. 97, V, do CTN.

A multa é a reação do Direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado. Trata-se de penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, possuindo nítido caráter punitivo ou de sanção. Em face do descumprimento de uma obrigação tributária, quer seja principal (art. 113, § 1º, CTN), quer seja acessória (art. 113, § 2º, CTN), ensejar-se-á a aplicação da penalidade (ver art. 113, § 3º, *in fine*, CTN).

Vale lembrar, ainda, que o tributo não resulta de sanção por ato ilícito, ou seja, “não se paga tributo porque se praticou uma ilicitude,

embora se possa ter de pagá-lo com abstração do fato de ela ter sido praticada” (AMARO, 2008, p. 25).

1.4 A prestação instituída por lei

O tributo é prestação instituída por meio de lei, sendo, portanto, obrigação *ex lege*. Seu nascimento se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo a vontade das partes de todo irrelevante (ver art. 123 do CTN). A legalidade avoca (I) o caráter pecuniário do tributo e (II) sua compulsoriedade, sendo, portanto, atributos dela decorrentes. Vale dizer que a legalidade e estes atributos se inter-relacionam, reflexamente.

1.5 A prestação cobrada por lançamento

Definido conceitualmente no art. 142 do CTN como atividade administrativa plenamente vinculada, o lançamento mostra-se como procedimento de exigibilidade do tributo. Consuma-se em ato documental de cobrança, por meio do qual se pode quantificar (*quantum debeat*) e qualificar (*an debeat*) a obrigação tributária que lhe é preexistente.

Por ser ato vazado em documento escrito, não se admite lançamento verbal. Além disso, o lançamento é ato vinculado, logo, não discricionário.

De fato, o lançamento é balizado ou regrado na lei, vedando-se ao administrador tributário, na ação estatal de exigir tributos, a utilização de critérios de oportunidade ou conveniência (discricionariedade). O tributo deve ser carregado aos cofres públicos, uma vez que a estes se mantém afetado, sob pena de responsabilização do agente público, caso tome caminho dessemelhante (ver art. 142, parágrafo único, CTN).

2. Competência tributária

A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária.

Em outras palavras, “competência tributária é a aptidão para criar tributos. (...) O poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição” (AMARO, 2008, p. 93).

A Constituição Federal consagrou o princípio do federalismo (art. 60, § 4º, I, da CF), delimitando entre as pessoas políticas (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) o poder de tributar.

A atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de direito público está prevista nos arts. 153 a 156 da Constituição Federal, dividindo-se, entre elas, o poder de instituir e cobrar tributos. Desse modo, cada entidade impositora está obrigada a comportar-se nos limites da parcela de poder impositivo ou potestade tributária que lhe foi atribuída pela Constituição.

2.1 Competência tributária e capacidade tributária ativa

A competência tributária é indelegável, intransferível, inalterável e irrenunciável, uma vez que admitir a delegação de competência para instituir um tributo é admitir que seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional.

A competência tributária é política e indelegável (art. 7º, *caput*, CTN), não se confundindo com a capacidade tributária ativa, que é “administrativa e delegável”.

O exercício da competência tributária, conquanto irrenunciável e intransferível, pode ser considerado facultativo. De fato, no plano da conveniência, cada ente tributante decide sobre o exercício da competência tributária.

2.2 Detalhando a classificação da competência tributária

A competência tributária pode ser classificada em: (I) privativa; (II) comum; (III) cumulativa; (IV) especial; (V) residual; e (VI) extraordinária.

É vital ao estudioso do Direito Tributário que conheça os detalhes de cada espécie.

2.2.1 Competência privativa

É o poder que têm os entes federativos para instituir os impostos que são enumerados exaustivamente na Constituição Federal. Nesse passo, “designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político” (AMARO, 2008, p. 95).

2.2.2 Competência comum

A competência tributária comum está relacionada aos tributos chamados vinculados, isto é, às taxas e às contribuições de melhoria. Para eles, não se estipularam “listas” enumeradas na Constituição Federal, indicando, com exclusivismo, a entidade tributante correspondente ao plano de instituição do tributo vinculado respectivo.

2.2.3 Competência cumulativa

A competência cumulativa ou múltipla, prevista no art. 147 da CF, prende-se ao poder legiferante de instituição de impostos pela União, nos Territórios Federais, e pelo Distrito Federal, em sua base territorial.

2.2.4 Competência especial

A competência especial traduz-se no poder de instituir os empréstimos compulsórios (art. 148, CF) e as contribuições especiais (art. 149, CF), justificando-se tal classificação pelo fato de terem subsistido, durante largo período, inúmeras polêmicas acerca da natureza tributária desses dois tributos.

2.2.5 Competência residual

A competência residual ou remanescente encontra guarida em dois dispositivos do texto constitucional: o art. 154, I, e o art. 195, § 4º. A temática afia-se ao poder de instituir o tributo diverso daqueles já existentes. Daí se falar em competência residual, na acepção “daquilo que resta, de algo genuinamente restante ou residuário”.

2.2.6 Competência extraordinária

A competência extraordinária é o poder de instituição, pela União, por lei ordinária federal, do imposto extraordinário de guerra (IEG), conforme se depreende do art. 154, II, da CF c/c o art. 76 do CTN. A instituição por lei ordinária não inviabiliza a possível criação por medida provisória, uma vez que esta, como se sabe, é vedada tão só para os casos adstritos à lei complementar (ver art. 62, § 1º, III, CF).

Capítulo 14

◆ Espécies de Tributos e Impostos

1. Considerações iniciais

Segundo entendimento doutrinário uníssono, defende-se que subsistem 5 (cinco) tributos no atual sistema tributário constitucional brasileiro, à luz da intitulada teoria *pentapartida*.

Curiosamente, o art. 145 da Carta Magna, na esteira do art. 5º do CTN, faz menção a apenas 3 (três) espécies tributárias, *i.e.*, os *impostos*, as *taxas* e as *contribuições de melhoria*, fazendo transparecer que o ordenamento jurídico doméstico teria adotado uma divisão tricotômica, cujas bases sustentam a teoria *tripartida*.

À época da elaboração do CTN, em 1966, prevalecia a *teoria tripartite (tripartida ou tricotômica)*, com fundamento em seu art. 5º, segundo a qual os tributos, independentemente da denominação adotada ou da destinação da receita, deveriam ser divididos em 3 (três) espécies: (I) *impostos*, (II) *taxas* e (III) *contribuições de melhoria*.

É relevante apresentar o pensamento do eminente tributarista Ricardo Lobo Torres (2005a, p. 371-372), para quem a Constituição teria adotado a *divisão quadripartida*: “o tributo compreende o imposto, a taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório”. O estimado professor acredita que as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, referidas no art. 149, amalgamam-se, no eixo conceitual, às contribuições de melhoria, mencionadas no art. 145, III, “subsumindo-se todas no conceito mais amplo de contribuições especiais” (2005a, p. 372).

Daí o surgimento da teoria *pentapartida*, que hoje predomina entre nós, na doutrina (MARTINS, 1977, v. 3, p. 25; BASTOS, 1991, p. 146; CASSONE, 2007, p. 51; HARADA, 2001, p. 155; MARTINS, 2004, p. 101), e no STF, indicando o entendimento ao qual nos filiamos.

Nesse passo, a teoria pentapartida (pentapartite ou quinquipartida) baseia-se na distribuição dos tributos em cinco autônomas exações: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

Passemos, agora, à análise dos tributos, um a um:

1.1 Impostos

Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio – é o que se depreende da dicção do art. 16 do CTN.

O art. 145, I, da CF também prevê esta figura tributária, sem tecer considerações sobre o aspecto material do gravame.

Nesse passo, o imposto se define como tributo não vinculado (MACHADO, 2008, p. 296) à atividade estatal, o que o torna atrelável à atividade do particular, ou seja, ao âmbito privado do contribuinte.

Destarte, “é da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuosidade atinente ao administrado” (CARVALHO, 2004, p. 36).

Essa é a razão por que se diz que o imposto é *tributo unilateral*. Em outras palavras, costuma-se rotular a exação de *tributo sem causa* ou *gravame não contraprestacional*, uma vez desvinculado de qualquer atividade estatal correspondente.

Insta mencionar que o imposto é, concomitantemente, *exação não vinculada* e *gravame de arrecadação não afetada*. É que a receita dos impostos visa custear as despesas públicas gerais ou universais, v.g., educação, segurança pública, limpeza pública etc. Além disso, a receita do imposto não pode se atrelar a qualquer órgão, fundo ou despesa, consoante a proibição derivada do *princípio da não afetação*, constante do inciso IV do art. 167 da Carta Magna.

1.1.1 O princípio da não afetação e os impostos

O postulado da não afetação (ou não vinculação) dos impostos, previsto no inciso IV do art. 167 da CF, dispõe que é proibida a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Por força de tal vedação, que mais se mostra como *regra* do que como “princípio” – haja vista não se pôr como “um fim a ser buscado, mas uma vedação a ser observada pelo legislador” (PAULSEN, 2007, p. 422) –, não se pode majorar um imposto e vincular tal aumento a uma dada finalidade, **sob** pena de irremissível inconstitucionalidade. Portanto, a regra, dirigida ao legislador, visa “vincular a receita pública a certas despesas” (TORRES, 2005b, v. III, p. 119).

No plano da motivação, o mandamento em análise visa assegurar que o conjunto das receitas componha uma “massa distinta e única” (BALEIRO, 2007, p. 199) hábil a cobrir o conjunto das despesas.

1.1.2 Os impostos e a privatividade das competências

É importante frisar que o regime jurídico-constitucional dos impostos é bastante peculiar. O legislador constituinte repartiu a competência legislativa para instituí-los entre as entidades impositoras, ou seja, as pessoas públicas de direito constitucional interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Desse plano decorre, terminologicamente, o contexto da *competência privativa* para a instituição dos impostos. Estes foram, então, nominalmente enumerados, indicando-se a cada uma das pessoas políticas quais os que lhe cabe instituir (CARVALHO, 2004, p. 37).

Nessa toada, afirma-se que a Constituição Federal prevê, de modo taxativo ou *numerus clausus*, as listas de impostos federais, estaduais e municipais. Entretanto, com maior rigor, pode-se afirmar que a lista de situações que ensejam a incidência de impostos da União não é taxativa, em face da possibilidade do exercício da competência residual (art. 154, I, CF). Note as listas, no quadro mnemônico a seguir:

Listas de impostos

IMPOSTOS FEDERAIS	
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO	
Art. 153, CF	Art. 154, CF
1. Imposto sobre Importação (Inciso I) 2. Imposto sobre Exportação (Inciso II) 3. Imposto sobre Renda (Inciso III) 4. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (Inciso IV) 5. Imposto sobre Operações Financeiras – IOF (Inciso V) 6. Imposto Territorial Rural – ITR (Inciso VI) 7. Imposto sobre Grandes Fortunas (Inciso VII)	1. Imposto Residual (Inciso I) 2. Imposto Extraordinário (é o “de Guerra” – IEG – Inciso II)

IMPOSTOS ESTADUAIS (ART. 155, CF)		
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL		
1. ITCMD (Inciso I)	2. ICMS (Inciso II)	3. IPVA (Inciso III)

IMPOSTOS MUNICIPAIS (ART. 156, CF)		
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS E DO DISTRITO FEDERAL		
1. IPTU (Inciso I)	2. ITBI (ou ITIV – Inciso II)	3. ISS (ou ISSQN – Inciso III)

Impende destacar, em tempo, que as siglas dos impostos, acima apresentadas, não equivalem, inexoravelmente, a seus verdadeiros nomes (*nomen juris*).

Por fim, urge lembrar que os impostos, previstos na Constituição Federal, deverão ser instituídos, como regra, por meio de lei ordinária. Todavia, dois casos de impostos federais atrelam-se à *lei complementar*: o imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CF) e o imposto residual (art. 154, I, CF).

1.1.3 Classificação dos impostos

Há várias classificações que podem ser adotadas para os impostos. Note as principais, aqui detalhadas: (a) Impostos *diretos e indiretos*; (b) Impostos *pessoais e reais*; (c) Impostos *fiscais e extrafiscais*; (d) Impostos divididos *segundo a classificação imposta pelo CTN*; (e) Impostos *progressivos, proporcionais e seletivos*. Vamos a elas:

a) Impostos Diretos e Indiretos

O imposto *direto* é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte (MELO, 2008, p. 62), ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato imponible (exemplos: IR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD etc.).

Por outro lado, o imposto *indireto* é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa (MELO, 2008, p. 62), não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o *contribuinte de fato*, não se onerando o *contribuinte de direito* (exemplos: ICMS e IPI).

b) Impostos Pessoais e Reais

Os impostos *pessoais* levam em conta as condições particulares do contribuinte (MELO, 2008, p. 62), ou seja, aquelas qualidades pessoais e juridicamente qualificadas do sujeito passivo. Assim, o imposto pessoal possui um caráter eminentemente subjetivo (exemplo: imposto sobre a renda).

Já os impostos *reais*, também intitulados “impostos de natureza real”, são aqueles que levam em consideração a matéria tributária (MELO, 2008, p. 62), isto é, o próprio bem ou coisa (*res*, em latim), sem cogitar das condições pessoais do contribuinte (exemplos: IPI,

ICMS, IPTU, IPVA, ITR, IOF etc., ou seja, com exceção do IR, todos os demais).

Em resumo, “os impostos pessoais levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo, enquanto os impostos reais são aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte” (HARADA, 2001, p. 255-256).

c) Impostos Fiscais e Extrafiscais

Os impostos fiscais são aqueles que, possuindo intuito estritamente arrecadatório, devem prover de recursos o Estado (Exemplos: IR, ITBI, ITCMD, ISS etc.).

Por outro lado, os impostos extrafiscais são aqueles com finalidade reguladora (ou regulatória) de mercado ou da economia de um país (Exemplos: II, IE, IPI, IOF etc.).

d) Impostos divididos segundo a classificação imposta pelo CTN

O Código Tributário Nacional divide os impostos, terminologicamente, em quatro grupos. Trata-se de rol classificatório, previsto entre os arts. 19 a 73 do CTN, que desfruta de pouco prestígio na doutrina e no próprio STF. Note-o:

- d.1) Impostos sobre o comércio exterior: II e IE;
- d.2) Impostos sobre o patrimônio e a renda: IR, ITR, IPVA, IPTU, ITBI, ITCMD, ISGF;
- d.3) Impostos sobre a produção e a circulação: ICMS, IPI, IOF e ISS;
- d.4) Impostos especiais: IEG.

Em capítulo precedente, no estudo das imunidades, pudemos perceber que a aplicabilidade dessa classificação desfruta de pouco endosso entre os operadores do Direito.

Sua suscitação desponta à luz do rol classificatório de impostos, segundo o qual a imunidade abrangeria tão somente *impostos sobre patrimônio, renda e serviços* (art. 150, VI, c e §§ 2º e 4º, CF). Todavia,

como é cediço, a doutrina (COSTA, 2006, p. 148) não se mostra seduzida pela adoção dessa limitada dimensão exonerativa, que reduz a abrangência da benesse constitucional, impondo-se a incidência de um imposto aqui e a desoneração de outro acolá.

e) Impostos Progressivos, Proporcionais e Seletivos

A **progressividade** traduz-se em técnica de incidência de *alíquotas variadas*, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame (MACHADO, 2008, p. 298-300). O critério da progressividade diz com o aspecto *quantitativo*, desdobrando-se em duas modalidades: a progressividade *fiscal* e a progressividade *extrafiscal*. A primeira alia-se ao brocardo “*quanto mais se ganha, mais se paga*”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contemplar o grau de “riqueza presumível do contribuinte” (BECKER, 1972, p. 454-456). A segunda, por sua vez, filia-se à *modulação de condutas*, no bojo do interesse regulatório. Temos 3 (três) tipos de *impostos progressivos*: o IR, o IPTU e o ITR.

A técnica da *proporcionalidade* – obtida pela aplicação de uma alíquota única sobre uma base tributável variável – é um instrumento de justiça fiscal “neutro”, por meio do qual se busca realizar o princípio da capacidade contributiva.

Por fim, a *seletividade* é forma de concretização do postulado da capacidade contributiva em certos tributos indiretos. Nestes, o postulado da capacidade contributiva será aferível mediante a aplicação da técnica da *seletividade*, uma evidente forma de *extrafiscalidade* na tributação.

Capítulo 15

◆ Taxa

1. O fato gerador

A taxa é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular.

Por essa razão, diz-se que “os tributos podem ser vinculados a uma atuação do Estado – taxas e contribuições de melhoria – e não vinculados – impostos” (CARVALHO, 2004, p. 35).

No plano competencial tributário, a taxa deverá ser exigida pelas entidades impositoras – União, Estados, Municípios e Distrito Federal –, em face da atuação a elas adstrita, não se admitindo a exigência em virtude de atividade de empresa privada.

A propósito, nos territórios, em tese, taxas poderão ser criadas, pela União ou por Municípios, à semelhança do que ocorre com os impostos, segundo o art. 147 da Carta Magna. Nesse sentido, não é adequado afirmar-se, por exemplo, que território federal pode instituir taxa.

Ademais, a doutrina rotula a sua competência tributária de “competência comum”.

O disciplinamento do tributo ora estudado vem expresso no art. 145, II, da CF c/c o art. 77 do CTN.

Observa-se, portanto, que o fato gerador da taxa é (1) o exercício regular do poder de polícia ou (2) a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Urge ressaltar que na ausência de disposição legal em contrário, as taxas – e as contribuições de melhoria –, em face de sua índole

contraprestacional, não se fazem automaticamente abranger pela isenção, conforme se nota no inciso I do art. 177 do CTN.

Sendo assim, à luz da concepção da *exclusividade das taxas*, despontam duas espécies destas, em nosso sistema tributário. Seguindo a ordem imposta pelo art. 77 do CTN, temos:

- ◆ Taxa de polícia ou de fiscalização (art. 78, CTN);
- ◆ Taxa de serviço ou de utilização (art. 79, CTN).

1.1 Análise da taxa de polícia

A *taxa de polícia*, também chamada *taxa de fiscalização*, será exigida em virtude de atos de polícia, realizados pela Administração Pública, pelos mais diversos órgãos ou entidades fiscalizadores.

É imperioso antecipar que a chamada *polícia administrativa* não se confunde com a polícia judiciária nem com a polícia de manutenção da ordem pública.

O art. 78 do CTN define, com exclusivismo, o conceito de *poder de polícia*.

Segundo o art. 78, parágrafo único, do CTN, pagar-se-á a taxa de polícia em virtude do *exercício regular do poder da polícia administrativa*, hábil a limitar direitos ou liberdades individuais em prol da coletividade.

O STF, em reiterados pronunciamentos, entendeu que o exercício regular significava policiamento efetivo, concreto ou real, traduzível por uma inequívoca materialização do poder de polícia. O STJ, por sua vez, tem seguido idêntica linha de raciocínio.

Entretanto, é de notar que o próprio STF vem alterando o modo de ver, dando à expressão um sentido menos literal: o de que o simples fato de existir um órgão estruturado e em efetivo funcionamento viabiliza a exigência da taxa.

1.2 Análise da taxa de serviço

A *taxa de serviço*, também denominada *taxa de utilização*, será cobrada em razão da prestação estatal de um *serviço público específico e divisível*. À guisa de memorização, procure assimilar:

TAXA DE SERVIÇO

SERVIÇO PÚBLICO ESPECÍFICO e DIVISÍVEL

Observe que se trata de requisitos *cumulativos*, que dão os contornos necessários à exigibilidade da taxa de serviço, sempre dotada de *especificidade* e *divisibilidade*, conforme dispõe o art. 79, II e III, CTN.

De início, impende situarmos a noção de “serviço público”. Seguindo as precisas palavras de Hugo de Brito Machado, o *serviço público* será “toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas” (2008, p. 426).

Assim, o serviço público estipendiado pela taxa de utilização em comento será:

- a) *Específico*: também intitulado serviço público “singular” (ou *ut singuli*), é aquele destacável em unidades autônomas de utilização (NOGUEIRA, 1995, p. 162), permitindo-se identificar o sujeito passivo ou discriminar o usuário. Direciona-se, assim, a um número determinado de pessoas;
- b) *Divisível*: é aquele passível de individualização ou “suscetível de utilização individual pelo contribuinte” (NOGUEIRA, 1995, p. 162), ou seja, o serviço quantificável, que traz um benefício individualizado para o destinatário da ação estatal. Com efeito, a divisibilidade “pressupõe que o Estado os destaque ou especialize, segregando-os do conjunto de suas tarefas para a eles vincular a cobrança das taxas” (Ibid., p. 34).

Aliás, o serviço público, mostrando-se *específico*, será, necessariamente, *divisível*, manifestando-se este atributo como corolário daquele. Todavia, há entendimento doutrinário oposto: “Se o serviço for indivisível descabe taxá-lo, se divisível, a taxa pode ser instituída. Ou seja, o que importa é a ‘divisibilidade’, e não a especificidade do serviço” (NOGUEIRA, 1995, p. 34).

É de todo oportuno esclarecer que, além de conter os atributos de *especificidade* e *divisibilidade*, o serviço público, ensejador da taxa de

serviço, poderá ser de utilização efetiva (art. 79, I, *a*, CTN) ou de utilização potencial (art. 79, I, *b*, CTN).

Sendo assim, a utilização do serviço público deflagrador da taxa de serviço será:

- a) *Efetiva*: se o serviço for concretamente prestado à coletividade, com fruição fática e materialmente detectável. Vale dizer, um serviço *fruído*, a qualquer título;
- b) *Potencial*: se o serviço, sendo de utilização obrigatória, for colocado à disposição do usuário-contribuinte, sem a correspondente utilização. Diz-se serviço *fruível* ou potencialmente utilizado.

Observe, agora, o quadro mnemônico, destacando-se os principais atributos da taxa de serviço:

TAXA DE SERVIÇO	
SERVIÇO PÚBLICO ESPECÍFICO e DIVISÍVEL DE UTILIZAÇÃO	
Efetiva	Potencial

O quadro acima demonstra, por outro ângulo, que o serviço não específico (inespecífico) ou o serviço não divisível (indivisível) tende a rechaçar a exigência de taxa. Além disso, indica que a taxa será cobrável “tanto na fruição efetiva quanto na fruição potencial de certos serviços” (AMARO, 2008, p. 40).

Sobre o tema em comento, adstrito à não incidência de taxas sobre os serviços públicos universais, há bons e clássicos exemplos, alguns até com jurisprudência iterativa, como demonstraremos a seguir:

- a) *Segurança pública*: trata-se de serviço público ao qual todos têm direito, conforme se depreende do art. 144, *caput*, V e § 5º, da Carta Magna. A segurança pública é um retumbante exemplo de serviço público geral, não passível de remuneração por meio de taxa, mas, difusamente, por **impostos**.
- b) *Limpeza pública*: há inconstitucionalidade, para o STJ, na taxa de limpeza dos logradouros públicos, atrelada a atividades como

varrição, lavagem, capinação, desentupimento de bueiros e bocas de lobo.

Impende frisar que a *taxa de limpeza* pública não se confunde com a costumeira taxa municipal de “coleta domiciliar de lixo”, que tem sido considerada válida pelo STJ, uma vez tendente a beneficiar unidades imobiliárias autônomas, de propriedade de diferentes lindeiros das vias públicas servidas, além de serem suscetíveis de utilização, de modo separado, por parte de cada usuário.

A propósito, na sessão plenária de 29-10-2009, foi editada a **Súmula Vinculante n. 19**.

c) *Iluminação pública*: o STF julgou inconstitucional a taxa de iluminação pública, em face da ausência da especificidade e divisibilidade. Com efeito, o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa, uma vez que não configura serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (art. 145, II, CF).

2. Informações complementares sobre taxas

É prudente explicitarmos, a título de informações complementares, dois tópicos de relevo sobre o estudo das taxas:

- ◆ A base de cálculo nas taxas;
- ◆ O confronto “taxa *versus* tarifa”.

2.1 A base de cálculo nas taxas

A *base de cálculo* (ou *base imponible*) é uma grandeza dimensional do fato gerador, ou seja, uma perspectiva que o dimensiona, com o intuito de permitir, aritmeticamente, no cotejo com a alíquota, a detecção do *quantum debeatur*, para a devida quantificação do tributo.

Nesse passo, a base imponible se mostra como ordem de medida dimensional (ou dimensória) do aspecto material da hipótese de incidência, vale dizer, do próprio fato gerador, dando-lhe a exata expressão econômica.

Entende-se que, em nenhuma hipótese, pode subsistir imposto com base de cálculo de taxa, ou taxa com base de cálculo de imposto, sob

pena de termos um tributo pelo outro, dando ensejo ao intitulado “imposto disfarçado”.

A propósito, tal proibição está cristalinamente disciplinada em dois comandos normativos – um, na Carta Magna, art. 145, § 2º, e outro, no CTN, art. 77, parágrafo único.

Com efeito, a base de cálculo do imposto atrela-se ao valor (venal) do bem imóvel, enquanto a base de cálculo da taxa adstringe-se ao custo da atividade estatal respectiva. Nessa esteira, mencione-se a **Súmula 595 do STF**.

Posto isso, retomando-se o contexto geral da base de cálculo das taxas, podemos asseverar que se requer uma correlação razoável ou uma equivalência razoável entre o valor pago e o custo da ação estatal. É claro que não se exige uma precisão matemática, mas, ao mesmo tempo, não pode haver total desvinculação entre o custo da manifestação estatal e o importe tributário cobrável a título de taxa.

2.2 O confronto “taxa versus tarifa”

A taxa não se confunde com a tarifa. Ambas são prestações pecuniárias tendentes a suprir de recursos os cofres estatais, em face de serviços públicos prestados. Desse modo, a taxa e a tarifa, semelhantemente, são prestações contraprestacionais e dotadas de referibilidade.

A taxa foi detalhada nos tópicos precedentes. A tarifa (espécie de preço público), por sua vez, pode ser agora conceituada como o preço de venda do bem, exigido por empresas prestacionistas de serviços públicos (concessionárias e permissionárias), como se comuns vendedoras fossem. Assim, a contrapartida dos serviços públicos poderá se dar por meio de uma taxa ou de uma tarifa, excetuados aqueles considerados “essenciais”, que avocarão com exclusivismo as taxas.

O traço marcante que deve diferir taxa de preço público – do qual a tarifa é espécie – está na *inerência ou não da atividade à função do Estado*. Se houver evidente vinculação e nexos do serviço com o desempenho de função eminentemente estatal, teremos a taxa.

Capítulo 16

◆ Contribuição de Melhoria

1. Considerações iniciais

A contribuição de melhoria está prevista no nosso ordenamento jurídico na Constituição Federal (art. 145, III) e no Código Tributário Nacional (arts. 81 e 82), manifestando-se no poder impositivo de exigir o tributo dos proprietários de bens imóveis valorizados com a realização de uma obra pública.

Como espécie tributária autônoma, distingue-se das demais, quais sejam, dos impostos, das taxas, do empréstimo compulsório e das contribuições.

No âmbito da aplicação dos princípios aos tributos em geral, impende repisarmos alguns pontos, a fim de bem entender a contribuição de melhoria: para os *impostos*, destaca-se a “*capacidade contributiva do contribuinte*”; para as *taxas*, o princípio justificador é o da “retribuição ou remuneração dos serviços públicos”; por fim, para as contribuições de melhoria, prevalece a ideia de “proporcionalidade ao benefício especial recebido, em decorrência da obra pública”.

Como é cediço, a *competência comum* adstringe-se aos tributos contraprestacionais – taxas e contribuições de melhoria –, indicando a atribuição particularizada às entidades políticas a fim de que imponham os mesmos tributos, guardando, todavia, o vínculo entre o gravame e a ação estatal correspectiva (TORRES, 2005a, p. 363).

2. O fato gerador

O fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente de uma *obra pública*. A valorização imobiliária

é parte integrante da hipótese de incidência do tributo, sem a qual o fato gerador não se completa.

Nesse diapasão, para que se configure o fato imponible da exação, não basta que haja obra pública, nem que haja incremento patrimonial imobiliário. É preciso haver direta relação entre a obra e a valorização.

O STJ vem entendendo que cabe ao Poder Público provar que valorizou de fato o bem imóvel com a obra estatal.

3. O sujeito passivo

O sujeito passivo da contribuição de melhoria é o *proprietário* do imóvel, por estar diretamente ligado ao fato gerador da exação, à luz de uma relação pessoal e direta (art. 121, parágrafo único, I, CTN) que mantém com este fato jurídico-tributário.

Nessa medida, o sujeito passivo não deve ser alterado por convenções particulares opostas ao Fisco, que pretendam subverter a condição legal afeta ao polo passivo da relação obrigacional tributária. Aliás, consoante a dicção do art. 123 do CTN, as convenções particulares não poderão ser opostas ao Fisco para modificar o sujeito passivo.

Entendemos que é possível enquadrarem-se no polo passivo, igualmente, os enfiteutas, ou titulares de domínio útil (relativamente aos imóveis objeto de aforamento como, *v.g.*, os terrenos de marinha) e os demais possuidores que, apesar de não terem título de domínio sobre o bem, agem como se o tivessem.

4. A base de cálculo do tributo

A base de cálculo da contribuição de melhoria é o *quantum* de valorização experimentada pelo imóvel, ou seja, o benefício real que a obra pública adicionou ao bem imóvel da zona valorizada.

Em outras palavras, traduz-se no *plus* valorativo ou no acréscimo de valor (sobrevvalor), deduzido de uma operação aritmética, esposada pelo STJ.

Sendo assim, sobre a base de cálculo identificada, aplicar-se-á um percentual legal de alíquota, definindo-se o *quantum debeatur*.

É possível, todavia, encontrar posicionamento doutrinário minoritário, segundo o qual a contribuição de melhoria não possui alíquota, nem base de cálculo. Seguindo-se a linha do modelo americano de cobrança, adiante apresentado, defende-se a ideia de que, ocorrendo a valorização real e efetiva do imóvel no valor de 100, este valor deverá ser o montante a se pagar a título de contribuição de melhoria.

4.1 A base de cálculo e os limites de cobrança

No âmbito da base de cálculo da contribuição de melhoria, há dois limites que influenciam com expressividade o processo de cobrança da exação. São eles: o limite total (ou global) e o limite individual.

- a) *Limite total (ou global)*: é o parâmetro que se impõe como “teto” de cobrança, demarcando um ponto acima do qual não se pode arrecadar, sob pena de transformar a contribuição em verdadeiro imposto, servindo ao enriquecimento injusto do Estado.
- b) *Limite individual*: indicando uma proteção a cada proprietário, o limite individual exterioriza que não se manifesta lícita a cobrança sobre cada um em montante superior ao da mais-valia imobiliária percebida.

5. Requisitos mínimos para a instituição

O processo que visa à cobrança da contribuição de melhoria é *ato jurídico complexo*, que compreende uma série de atos preparatórios e declaratórios, previstos em lei, cuja preterição pode determinar a anulação do lançamento.

Trata-se de várias exigências editalícias indispensáveis. Com efeito, o edital compreende uma sequência concatenada de etapas e atos administrativos, articulados entre si, sendo que um tem que preceder o outro, obrigatoriamente, sob pena de inexigibilidade do tributo. A inobservância da ordem recomendada é letal à exigibilidade do tributo.

Segundo o STF, o edital deve ser prévio em relação à cobrança, mas pode ser posterior à obra.

Trata-se de empecilho que pode justificar, entre outras causas, a inaplicabilidade desse tributo, que tende a ser substituído pelas inconstitucionais taxas de asfaltamento.

Capítulo 17

◆ Empréstimo Compulsório

1. As teorias explicativas sobre a natureza jurídica do empréstimo compulsório: contrato ou tributo

É de relato histórico a existência paralela de duas teorias (LENZ, 1987, p. 150-151) que sempre tentaram decifrar a natureza jurídica do empréstimo compulsório: a primeira sustentava que o empréstimo compulsório não era tributo, mas um “empréstimo público”; a segunda, congregando a maioria dos estudiosos da matéria, defendia que o empréstimo compulsório não era empréstimo público, mas, verdadeiramente, um tributo.

Com o advento da Carta Magna de 1988, o empréstimo compulsório passou a ocupar o art. 148, nos incisos, I e II.

Posto isso, a nosso pensar, o empréstimo compulsório apresenta-se a nós, inexoravelmente, como um tributo (na mesma direção: TORRES, 2005a, p. 425; CARVALHO, 2004, p. 32-33; CARRAZZA, 2008, p. 557-558; BALEEIRO, 2006, p. 665; MELO, 2008, p. 86; HARADA, 2001, p. 258-259; LACOMBE, 2005, p. 128; COÊLHO, 2001, p. 125-126; e tantos outros), e não como um contrato.

Se assim nos posicionamos, chancelando a fisionomia tributária ao empréstimo compulsório, é de inexorável constatação a superação da vetusta **Súmula 418 do STF** (COÊLHO, 2001).

Dá se falar em *empréstimo compulsório* ou em *empréstimo forçado* como uma espécie tributária, dotada de intrínseca autonomia. Sobre esta, todavia, há o detalhamento no tópico seguinte.

1.1 A autonomia do empréstimo compulsório

A questão da autonomia do empréstimo compulsório, como exação dotada de atributos característicos e genuínos, perante as demais espécies tributárias, tornou-se mais um instigante tema para candentes debates.

Buscou-se identificar, sob vigoroso dissenso, se o empréstimo compulsório assumiria feição autônoma ou se revestiria da indumentária de alguma espécie tributária já consagrada.

Entendemos que o empréstimo compulsório é modalidade autônoma de tributo, perante as demais, cuja diferença específica encontra a sua melhor representação na necessária previsão legal de sua restituibilidade.

Como é cediço, a teoria pentapartida dos tributos baseia-se na distribuição dos gravames em cinco autônomas exações: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

Da mesma forma, reveja, ainda, o didático trecho do voto do ministro do STF, Carlos Velloso, em 1º-7-1992, no RE 138.284/CE (Pleno), por nós visualmente organizado:

“As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º) são as seguintes:

(1) a) os **impostos** (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156);

(2) b) as **taxas** (CF, art. 145, II);

(3) c) as **contribuições**, que podem ser assim classificadas:

c.1. **de melhoria** (CF, art. 145, III);

c.2. **parafiscais** (CF, art. 149), que são:

c.2.1. **sociais**,

c.2.1.1. **de seguridade social** (CF, art. 195, I, II, III),

c.2.1.2. **outras de seguridade social** (CF, art. 195, § 4º),

c.2.1.3. **sociais gerais** (o FGTS, o salário-educação, SESI, SENAI, SENAC, (...));

c.3. **especiais**;

c.3.1. **de intervenção no domínio econômico** (CF, art. 149) e

c.3.2. **corporativas** (CF, art. 149) (...)
(4) d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).”

Embora as duas decisões do STF, posto que contemporâneas, apresentem certa divergência quanto ao número exato de tributos – cinco, no primeiro julgado, e, aparentemente, quatro, neste último –, fica assente que o Pretório Excelso ratifica o entendimento segundo o qual, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, incrementam o sistema tributário nacional os empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições (art. 149). “Assim sendo, para a classificação dos tributos terá que se levar em conta o disposto nos arts. 148 e 149” (TORRES, 2005a, p. 371).

Assim, o empréstimo compulsório pode ser considerado um gravame que desfruta de total autonomia com relação às demais espécies tributárias, com as quais não se confunde, exteriorizando um traço distintivo genuíno, como “nota peculiar e distintiva” (MELO, 2008, p. 86), a saber, a *restituibilidade*.

2. O tributo e a lei complementar

O empréstimo compulsório, como tributo autônomo, perante as demais exações tributárias, enquadra-se no art. 3º do CTN.

Trata-se de gravame compulsório, com lastro legal, uma vez que impõe uma obrigação *ex lege* de carrear para o Fisco o montante pecuniário mutuado. Assim, não se pode associar o empréstimo compulsório à seara da “contratualidade”, pois se trata de inexorável tributo, e, como tal, voluntário não pode ser.

Urge destacar que, diante da imperatividade da lei tributária, afastada estará a possibilidade de o Poder Executivo pretender instituir o tributo, por meio, v.g., de decreto. Da mesma forma, o lastro legal mencionado, adstringindo-se à *lei complementar*, refutará a possibilidade pretensamente sucedânea de instituição do gravame por lei ordinária.

A exigência do empréstimo compulsório não pode se perpetuar no tempo, devendo ser exigido enquanto estiver presente o pressuposto fático, de índole constitucional.

3. Tributo e a competência para sua instituição

O empréstimo compulsório é tributo federal, ou seja, de competência tributária da União. Nessa medida é vedado a um Município instituir o empréstimo compulsório. Da mesma forma, é defeso ao Distrito Federal e a qualquer Estado-membro fazê-lo, sob pena de usurpação da competência tributária, que privativamente foi conferida à União, no âmbito desse tributo.

4. Tributo e os conceitos necessários à compreensão de seus pressupostos fáticos

As circunstâncias deflagrantes ou pressupostos fáticos do empréstimo compulsório encontram-se previstos nos incisos I e II do art. 148 da Carta Magna, conexos aos empréstimos compulsórios excepcional e especial, respectivamente:

- 1) *Inciso I*: despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência;
- 2) *Inciso II*: investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Alguns aspectos sobre os *pressupostos fáticos* em epígrafe merecem detalhamento:

- a) *A noção de despesas extraordinárias*: a “extraordinariedade” indica uma situação em que se fará necessária a utilização dos recursos da exação em apreço, diante de uma anormalidade fática, não previsível, caracterizada pelo esgotamento dos fundos públicos ou inanição do Tesouro (DECOMAIN, 2000, p. 88). Do contrário, o tributo seria adotado, de modo iterativo, sem homenagem à episodicidade que o demarca. Daí se falar na imprescindibilidade da completa exauriência dos cofres estatais, que ultima a indispensável obtenção de recursos a tornar possível a recomposição do alterado equilíbrio. Se houver fontes orçamentárias suficientes, não se justifica a cobrança do tributo. Passemos, assim, aos delineamentos conceituais do que vêm a ser

as despesas extraordinárias decorrentes de *calamidade pública* e de *guerra externa*.

- b) *A noção de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional*: trata-se de investimento que se traduz em uma *antecipação de receita* de importe pecuniário, do patrimônio particular para os cofres estatais. Vale dizer que aquilo que seria arrecadado, v.g., em vários anos, poderá o ser em um par deles, com ulterior devolução.

5. Empréstimo compulsório e o princípio da anterioridade tributária

O inciso I do art. 148 da Carta Magna hospeda situações que são consideradas exceções à anterioridade tributária, impondo-se a incidência imediata da norma tributária, enquanto o inciso II enumera uma hipótese de regra ao postulado (AMARO, 2008, p. 51), protraindo-se a incidência.

Conclui-se, nessa toada, que o empréstimo compulsório, instituído nos casos de calamidade pública e guerra externa (inciso I), terá exigência imediata, uma vez que se põe como exceção às anterioridades anual e nonagesimal (art. 150, § 1º, CF).

Enquanto o primeiro inciso demarca situações emergenciais, refutando a procrastinação da exigência, o inciso II, revelando-se como um nítido caso de antecipação de receita, abre-se para a obediência ao princípio da anterioridade tributária, em suas vertentes *anual* e *nonagesimal*.

6. O fato gerador

É importante evidenciar que os pressupostos autorizativos anteriormente demonstrados não se confundem com o fato gerador do empréstimo compulsório.

O legislador constituinte não indicou explicitamente o fato jurígeno do tributo, nem os elementos fundantes relativos ao aspecto material de incidência (alíquota, base de cálculo, sujeito passivo etc.), cabendo à lei complementar fazê-lo por completo. Memorize, todavia, que as

situações deflagrantes não são definidas, originariamente, pelo legislador complementar, mas pelo legislador constituinte, que demarcou àquele os pressupostos fáticos ensejadores do gravame.

Acreditamos que o aspecto material da hipótese de incidência do empréstimo compulsório pode ser o de qualquer imposto, como o foi, no passado, marcando esta exação tributária, que despontou como verdadeiro *adicional de imposto federal* (IR), no caso do Empréstimo-Calamidade (DL n. 2.047/83), incidente sobre a renda, e como *adicional de imposto estadual* (ICMS), no caso do Empréstimo sobre a Aquisição de Veículos e Consumo de Combustíveis (DL n. 2.088/86), com fato gerador praticamente coincidente com o do imposto estadual (ICM, à época).

Desse modo, o fato de terem surgido como “adicionais de impostos”, mostra a vocação do gravame para penetrar no aspecto material de incidência deste gravame, e não de outros. Não obstante, entendemos que é defensável a ideia de que o empréstimo compulsório surja com fato jurígeno de uma *taxa*, ou, mesmo, de uma *contribuição de melhoria*, mas isso só tem relevância no plano teórico e científico.

7. Análise do parágrafo único do art. 148 da CF

O parágrafo único do art. 148 da Carta Magna dita que a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. Há total imperatividade no comando, não remanescendo qualquer possibilidade de exceção.

Portanto, não se admite a “tredestinação” (desvio da finalidade), que representa a malversação do dinheiro público, prática lamentavelmente presente na sistemática tributária do Brasil.

Capítulo 18

◆ Contribuições

1. A feição tributária

A natureza jurídica das *contribuições* sempre gerou grande divergência na doutrina, que oscilava entre a adoção da feição tributária e seu repúdio.

Com o advento da Carta Magna de 1988, o legislador constitucional definiu a competência para a instituição das *contribuições*, no Capítulo I do Título VI, que trata do sistema tributário nacional, fulminando as dúvidas quanto à sua natureza tributária. Dessa forma, à luz do texto constitucional hodierno, parece inafastável a fisionomia tributária desta exação.

Conforme se estudou em capítulo precedente, entende-se que subsistem no sistema tributário doméstico, à luz da teoria *pentapartite*, 5 (cinco) inconfundíveis espécies tributárias. Esse é o entendimento que tem prevalecido na doutrina e no STF, que separam os tributos em:

- I) *impostos* (art. 145, I, CF c/c art. 16 do CTN);
- II) *taxas* (art. 145, II, CF c/c arts. 77 e 78 do CTN);
- III) *contribuições de melhoria* (art. 145, III, CF c/c arts. 81 e 82 do CTN);
- IV) *empréstimos compulsórios* (art. 148, CF);
- V) *contribuições* (art. 149, CF).

A nosso ver, a associação da *contribuição* à figura do “imposto” parece não ser adequada, porquanto este “apoia-se no *poder de império* (o *casus necessitatis*)” (GRECO, 2000, p. 83), e as contribuições adstringem-se à *solidariedade* em relação aos integrantes de um grupo social ou econômico, na busca de uma dada finalidade. Com efeito, “as

contribuições se distinguem uma das outras pela finalidade a cujo atendimento se destinam” (AMARO, 2008, p. 56).

Nos impostos, “basta a ocorrência do fato para nascer a obrigação tributária, ao passo que nas contribuições a obrigação só nasce se verificados, concomitantemente, o benefício e o fato descrito na norma. É por essa razão que encontramos várias contribuições no direito positivo com descrição abstrata de fatos idênticos aos previstos em normas instituidoras de impostos” (DIAS DE SOUZA, 2000, p. 503).

Da mesma forma, a contribuição não pode ser considerada “taxa”, por não remunerar serviços cobrados ou disponibilizados aos contribuintes. De fato, havendo *referibilidade direta* entre a atividade estatal e o sujeito passivo, ter-se-á taxa; se a *referibilidade* for *indireta*, sendo desenvolvida para o atendimento do interesse geral, porém deflagrando um especial benefício a uma pessoa ou grupo de pessoas, ter-se-á a contribuição (DIAS DE SOUZA, 2000, p. 494-495).

2. As contribuições e os princípios tributários

As *contribuições*, como espécies autônomas de tributo, avocam-se-lhes, normalmente, os princípios constitucionais tributários em geral, a saber, os princípios da legalidade, da anterioridade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, entre outros. O próprio *caput* do art. 149 do texto constitucional faz textual menção aos postulados quando condiciona a exação à observância do “disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III”. Há, todavia, peculiaridades relevantes no cotejo com os princípios em espécie. Veja algumas:

- a) *Princípio da legalidade tributária*: as *contribuições* devem ser instituídas, como regra, por *lei ordinária*. A ressalva existe para a contribuição residual da seguridade social, isto é, aquela que incide sobre uma base imponível nova, diferente das discriminadas nos incisos I ao IV do art. 195 da CF.
- b) *Princípio da anterioridade tributária*: todas as *contribuições* (v.g., CIDEs, Contribuições Corporativas, Contribuições Sociais Gerais e outras) devem respeitar os princípios da anterioridade anual e da

anterioridade nonagesimal (art. 150, III, *b* e *c*, CF, respectivamente).

Há, todavia, ressalvas importantes: **(I)** CIDE-Combustível, que foge à regra da anterioridade anual (art. 177, § 4º, I, *b*, CF), no concernente à redução e ao restabelecimento de alíquotas, e **(II)** as contribuições da seguridade social, que devem respeitar um período especial de noventa dias (anterioridade *mitigada* ou *noventena*), consoante o art. 195, § 6º, da CF.

c) *Princípio da capacidade contributiva*: o art. 145, § 1º, CF associa o postulado, textual e exclusivamente, a *impostos*, embora se saiba que, outrora, a Constituição Federal de 1946 tenha atrelado o comando a “tributos”, diferentemente da atual previsão constitucional.

d) *Princípio da Vedação ao Confisco*: no campo das contribuições, a noção de confisco despontará quando houver desproporção entre o vulto da exação e a atuação do Estado, ou, igualmente, quando inexistir a atuação estatal.

3. O conceito de contribuições parafiscais ou especiais

As *contribuições* são tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, sobrevivendo no contexto de intervenção do Estado no campo social e econômico, sempre no cumprimento dos ditames da política de governo.

O art. 149, *caput*, CF associa as contribuições, de modo explícito, a “*instrumentos de ação nas respectivas áreas*”. Desse modo, infere-se que as *contribuições* estão inseridas no plano fático que lhe é imanentemente peculiar e naturalmente próprio – o da *parafiscalidade*.

Os tributos, como regra, são instituídos, arrecadados e fiscalizados pela mesma entidade impositora. Todavia, no bojo da *parafiscalidade*, despontam as *contribuições parafiscais*, cuja instituição é realizada por uma pessoa política – geralmente a União –, e as atividades de arrecadação e fiscalização, pelo ente parafiscal ou parafisco. Na trilha da melhor terminologia, dir-se-ia que o poder político e legiferante de

instituição do gravame é conhecido por *competência tributária* – uma atividade indelegável. De outra banda, o poder administrativo de arrecadação e fiscalização da *contribuição para-fiscal* recebe o nome de *capacidade tributária ativa* – um mister delegável (ver arts. 7º e seguintes do CTN).

A contribuição *para-fiscal* é tributo devido a entidades paraestatais, em razão de atividades especiais por elas desempenhadas. Atribui-se, assim, a titularidade delas a tais órgãos da administração descentralizada, diversos daqueles entes que detêm o poder de as instituir, com o fim de arrecadá-las em benefício próprio.

Como se nota, o preceptivo discrimina as seguintes contribuições federais: (I) contribuições sociais; (II) contribuições de intervenção no domínio econômico; e (III) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

4. Estudo das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas

As contribuições de interesse das categorias *profissionais* (dos trabalhadores) ou *econômicas* (dos empregadores, v.g., do Sindicato Nacional da Indústria de Componentes para Veículos Automotores – *Sindipeças*), também chamadas de *contribuições profissionais* ou *corporativas*, são de competência exclusiva da União, apresentando-se, sempre, *ipso facto*, como tributos federais. Ademais, obedecem aos princípios constitucionais tributários, sem qualquer ressalva.

Há dois bons exemplos deste tributo: (I) a Contribuição-anuidade e (II) a Contribuição sindical.

5. Estudo das contribuições de intervenção no domínio econômico

As contribuições de intervenção no domínio econômico, também chamadas de *contribuições interventivas* ou, simplificada, de CIDEs, sendo de competência exclusiva da União, apresentam-se, sempre, *ipso facto*, como tributos federais.

O Brasil é um Estado intervencionista, propenso a adotar medidas voltadas ao comando da vida econômica por meio de sua atuação estatal. Nesse particular, justifica-se a existência das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico ou CIDEs. De fato, há atividades econômicas que devem sofrer intervenção do Estado Federal, a fim de que sobre elas se promova ora um controle fiscalizatório, regulando seu fluxo produtivo, ora uma atividade de fomento, tendente à melhoria do setor beneficiado, escolhido com pontualidade.

Assim, a União, em seu propósito desenvolvimentista, realiza atividades de efetiva intervenção no controle do mercado, exigindo-se as CIDEs, no contexto da referibilidade, para financiar os custos e encargos correspondentes.

Segundo o art. 149, § 2º, I, II e III, CF, aplicam-se às CIDEs – e, igualmente, às contribuições sociais – as seguintes regras:

- 1) não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (ver art. 149, § 2º, I, CF – EC n. 33/2001);
- 2) incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços (nova redação dada pela EC n. 42/2003);
- 3) poderão ter alíquotas: **(I)** *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; ou **(II)** *específica*, tendo por base a unidade de medida adotada (EC n. 33/2001);
- 4) obedecerão a todos os princípios constitucionais tributários, ressalvado o caso da CIDE-Combustível (art. 177, § 4º, I, *b*, CF; EC n. 33/2001), que passa ao largo dos princípios da legalidade tributária e anterioridade tributária anual;
- 5) poderão incidir uma única vez, conforme a estipulação prevista em lei.

Há dois bons exemplos deste tributo, que aqui reputamos pertinente detalhar: (I) a CIDE-Combustíveis e (II) a CIDE-*Royalties*.

5.1 CIDE-Combustíveis

Instituída pela Lei n. 10.336/2001, a CIDE-Combustíveis incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e gás natural – e

seus derivados –, e álcool etílico combustível.

Com a EC n. 42/2003, permitiu-se a possibilidade de criação da CIDE-Combustíveis, alcançando a *importação de produtos estrangeiros e serviços*, em razão do alargamento do campo de sua incidência – e das *contribuições sociais* –, que até então se atrelavam apenas à importação de *petróleo, gás natural e seus derivados, bem como ao álcool combustível*.

São contribuintes da CIDE-Combustíveis o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, que realizarem operações de importação e de comercialização, no mercado interno de vários combustíveis, quais sejam: gasolinas e suas correntes; *diesel* e suas correntes; querosene de aviação e outros querosenes; óleos combustíveis (*fuel-oil*); gás liquefeito de petróleo, incluindo o derivado de gás natural e de nafta, e o álcool etílico combustível.

A base de cálculo da CIDE é a unidade de medida legal para os produtos importados e comercializados no mercado interno, enquanto as alíquotas do tributo são *específicas* (art. 5º da Lei n. 10.336/2001).

6. Estudo das contribuições sociais

No presente estudo, voltado às contribuições em geral, as *contribuições sociais* destacam-se como as mais importantes, tanto do ponto de vista do volume de arrecadação, quanto do ponto de vista acadêmico. Elas são “as relevantes, as que pesam nos bolsos e recheiam os cofres dos Estados” (COELHO, 2001, p. 406).

O art. 149, *caput*, CF dá guarida às chamadas *contribuições sociais*, cuja terminologia, sendo demasiado fluida, provoca intensa discussão.

Segundo o STF, entendem-se como “contribuições sociais” as (I) *contribuições sociais gerais* (aquelas não destinadas à seguridade), as (II) *contribuições de seguridade social* e as (III) outras *contribuições sociais*. Portanto, despontam as seguintes contribuições sociais:

- 1) as contribuições gerais;
- 2) as contribuições sociais previdenciárias;
- 3) as “outras” contribuições.

Capítulo 19

◆ Fontes do Direito Tributário

1. Considerações iniciais

A expressão “fonte do direito” retrata o ponto originário de onde provém a norma jurídica, isto é, as formas reveladoras do Direito. Desse modo, é o lugar onde nasce uma regra jurídica ainda não existente.

2. Fontes formais do direito tributário

As *fontes formais* correspondem ao conjunto das normas no Direito Tributário, estando inseridas no art. 96 do CTN, sob o rótulo de “legislação tributária”.

Restringindo-se à *dogmática* do Direito, as fontes formais dividem-se em *fontes formais primárias* ou *fontes formais secundárias*.

O Código Tributário Nacional, ao se utilizar da expressão “legislação tributária”, quis que estivessem compreendidos na expressão as leis, os tratados internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

2.1 Fontes formais principais

Passemos, então, ao estudo das fontes formais principais do Direito Tributário, na ordem de itens assim indicada:

- ◆ Constituição Federal
- ◆ Emenda à Constituição Federal
- ◆ Lei Ordinária
- ◆ Decreto

- ◆ Lei Delegada
- ◆ Medida Provisória
- ◆ Decreto Legislativo
- ◆ Resolução
- ◆ Tratados e Convenções Internacionais
- ◆ Lei Complementar

O art. 100 do CTN dispõe acerca das *fontes formais secundárias* ou *normas complementares* do Direito Tributário, que devem “complementar” os tratados (e convenções internacionais), os decretos e as leis em sentido amplo (Constituição Federal, Emendas, Leis Ordinárias, Complementares, Delegadas, Medidas Provisórias, Decretos Legislativos, Resoluções do Senado e Convênios do ICMS). Em termos gerais, podemos dizer que são *normas complementares* aqueles instrumentos normativos hierarquicamente inferiores aos “decretos”. Daí o motivo de não se poder incluir os decretos como “normas complementares”, mas, sim, como instrumentos normativos complementados por estas.

Nesse diapasão, diz-se que as *fontes formais secundárias* materializam-se em instrumentos normativos menores, de menor porte, de cunho instrumental e operacional, que cuidam de explicitar (não de “inovar”) o Direito Tributário. Tendem a suprir, normativamente, as fontes formais principais, a estas se mantendo subordinadas.

3. Parágrafo único do art. 100 do CTN

O parágrafo único do art. 100 dispõe sobre a exoneração do contribuinte de boa-fé dos encargos e penalidades diante da observância das normas complementares. Tal medida vem ao encontro da preservação da *segurança jurídica* na relação que liga o Fisco *credor* ao contribuinte-cidadão *devedor*. Ademais, o comando é ratificador dos princípios da *confiança*, da *boa-fé*, da *moralidade* e da *razoabilidade*.

Capítulo 20

◆ Vigência, Aplicação, Interpretação e Integração da Legislação Tributária

1. Vigência da legislação tributária

Procedendo-se ao clássico cotejo entre “lei em vigor *versus* lei que incide”, temos enfatizado que a vigência é a vocação para incidência. Quando a lei entra em vigor, revela seu potencial para alcançar fatos e o seu desígnio para produzir efeitos jurídicos. A lei vigente é o esboço da realidade da norma incidente, como se fosse um rascunho ou borrão de um desenho que ainda está por vir, acompanhando aquele delineamento ali bosquejado. Assim, a lei em vigor apenas exterioriza no arquétipo legal a aptidão para o ulterior alcance automático da norma, caso se materialize no plano fático a realidade jurídico-social normativamente prenunciada.

1.1 Vigência da legislação tributária no tempo

Como se notou no [item](#) precedente, a vigência adstringe-se ao *tempo de vida* de uma norma jurídica, cuja extensão, por sua vez, é ditada pela aceitabilidade social, ou seja, na proporção da submissão da sociedade à determinada lei que a todos obriga.

No concernente à vigência no tempo, prevalecerão as mesmas disposições legais que definem a vigência das normas jurídicas em geral, previstas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

No entanto, *vigência*, como é cediço, distingue-se de *eficácia*. Esta irá depender de normatização específica que, como vimos, tem reflexos próprios no Direito Tributário, à luz do *princípio da anterioridade tributária*.

1.2 A vigência e o princípio da anterioridade tributária

A vigência e o princípio da anterioridade tributária são institutos diferentes.

A Constituição Federal, no art. 150, III, *b* e *c*, ao tratar do princípio da anterioridade, não abordou a data de vigência das leis tributárias.

Como é cediço, o princípio constitucional da anterioridade não alcança todas as leis tributárias, mas tão somente aquelas que instituem ou majorem tributo. Ademais, é sabido que alguns tributos são exceções a este princípio, conforme se depreende da leitura do § 1º do art. 150 da Carta Magna.

A regra que prevalece na seara das isenções é a da *revogabilidade plena*. Como ressalva, destaca-se um tipo de isenção – aquela considerada *onerosa* (também intitulada *bilateral* ou *contraprestacional*), ou seja, a isenção sujeita a prazo certo e a determinadas condições (requisitos cumulativos), constante do art. 178 do CTN.

1.3 A vigência da legislação tributária no espaço

Toda regra jurídica é editada para imperar em determinado espaço territorial: as leis de um país só valem dentro daquele país, as leis estaduais só têm aplicação no território daquele Estado, as leis distritais só alcançam o Distrito Federal, assim como as leis municipais só são aplicáveis dentro do território municipal.

A legislação tributária, quanto ao espaço, submete-se ao *princípio da territorialidade*. Assim, ela vale, em tese, nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma.

2. Aplicação da legislação tributária

A aplicação da legislação tributária refere-se à execução das normas do tributo aos contextos da realidade jurídico-social com os quais elas se entrelaçam. Aplicar a legislação tributária implica

concretizar o desiderato normativo, resultante da vontade do legislador, no plano fático.

Nessa toada, repise-se que o ato de aplicar a lei significa fazê-la incidir sobre um fato, para que este se discipline por aqueles parâmetros legais, produzindo seus efeitos na realidade concreta.

O Código Tributário Nacional disciplinou, em seus arts. 101 a 104, a vigência da legislação tributária e, nos arts. 105 e 106, a sua aplicação. A análise desses dispositivos é de suma importância, uma vez que a lei vigente nem sempre é aplicável aos fatos a ela contemporâneos, o que explica o distinto disciplinamento, no Código, da *vigência* e da *aplicação* da legislação tributária.

3. Interpretação da legislação tributária

O estudo da interpretação da legislação tributária desdobra-se nos arts. 107 a 112 do CTN.

A interpretação da lei é o trabalho investigativo que procura traduzir seu pensamento, sua dicção e seu sentido. É o ato intelectual de decifrar o pensamento do legislador, perquirindo a razão que animou suas ideias quando confeccionou aquele instrumento normativo. É mecanismo de tradução da *mens legislatoris* em palavras conclusivas de um raciocínio querido e, agora, a decifrar. Assim, interpretar a lei é compreendê-la diante da pleora de significações possíveis que pressupõe, determinando, com exatidão, seu verdadeiro desígnio, ao demarcar todos os casos a que se estende sua aplicação.

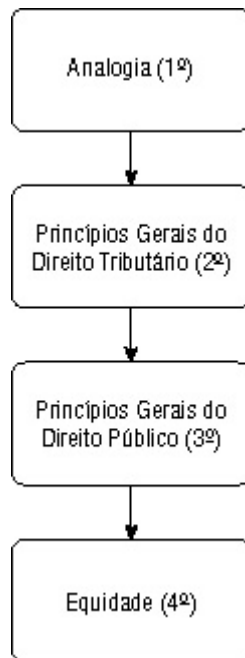
4. Integração da legislação tributária

É sabido que o intérprete não cria, não inova, restringindo-se a clarificar o mandamento normativo. Todavia, sói lhe ocorrerem casos concretos para os quais não existe regra jurídica prevista, obrigando-o a preencher o campo lacunoso. Para tal intento, deverá valer-se o exegeta dos meios de “integração” da norma.

A *integração* se situa dentro da *interpretação*. É a segunda fase do processo interpretativo. O intérprete tratará, desde logo, de encontrar o significado do comando; porém, não podendo encontrá-lo de plano, pela existência de lacuna, exercitará, então, as formas previstas de

integração. Na impossibilidade de ser interpretada a norma tributária, recorre-se à integração do direito. Portanto, o CTN não admite que, diante da lei omissa, o juiz declare simplesmente que “o autor é carecedor do direito”. Mesmo diante da lacuna da lei, o CTN determina que o juiz julgue o pedido com base nos recursos de integração, admitidos pelo Direito.

Impõe o art. 108 do CTN uma hierarquia, ou seja, uma ordem na utilização dos meios ou instrumentos de integração, que devem ser utilizados, sucessivamente, conforme a ilustração abaixo:



Capítulo 21

◆ Relação Jurídico-Tributária

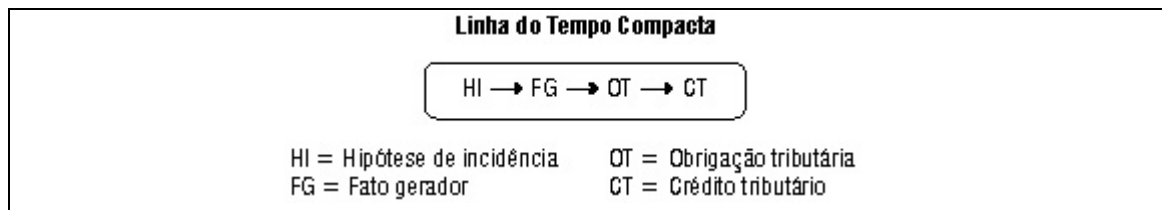
A relação jurídico-tributária pode ser assimilada por meio de um recurso mnemônico, por nós adotado em aulas, em que pudemos idealizar a *Linha do Tempo Compacta*, a seguir representada.

Trata-se de representação gráfica concebida no intuito de sistematizar a relação jurídico-tributária em cotejo com o tempo.

Ao permitir uma visão abrangente e conjunta do Direito Tributário “em movimento”, a *Linha do Tempo Compacta* torna claros os momentos fulcrais da relação tributacional, traduzidos em uma ordem cronológica, facilmente compreensível ao estudioso.

Não pretende ela aprofundar, mas sistematizar; nem simplificar, sem aprofundamento. Objetiva, sim, provocar uma visão crítica do liame obrigacional-tributário, em toda a sua inteireza.

Apreciemo-la ([ver Linha do tempo completa no Apêndice](#)):



1. A hipótese de incidência

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do

mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.

2. O fato gerador

O fato gerador ou “fato imponível”, nas palavras de Geraldo Ataliba (2002, p. 68), é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede.

Caracteriza-se pela concretização do arquétipo legal (abstrato), compondo, dessa forma, o conceito de “fato”. Assim, com a realização da hipótese de incidência, teremos o *fato gerador* ou *fato jurígeno*.

Ademais, o fato gerador é momento de significativa magnitude na *Linha do Tempo*, uma vez que define a natureza jurídica do tributo (taxas, impostos, contribuições de melhoria), consoante a dicção do art. 4º, I, do CTN, valendo lembrar que o nome ou denominação do tributo são *irrelevantes*.

Quanto aos empréstimos compulsórios e às contribuições, não é demasiado reprimir que se trata de gravames finalísticos, não definidos pelo fato gerador, mas, sim, pela finalidade para a qual foram instituídos. Portanto, seus fatos geradores são irrelevantes, não sendo esses tributos concebidos como tais, em razão deles, mas do elemento finalístico que os demarca de modo indelével.

Assim, podem ser tributados os atos nulos e os atos ilícitos, prevalecendo o princípio da *interpretação objetiva do fato gerador*.

Insta frisar que a indigitada máxima latina – *pecunia non olet* – originou-se do diálogo ocorrido entre o Imperador Vespasiano e seu filho Tito. Narra que este, indagando o pai sobre o porquê da tributação dos usuários de banheiros ou mictórios públicos, na Roma Antiga, foi levado a crer pelo genitor que a moeda não exalava odor como as cloacas públicas, e, portanto, dever-se-ia relevar todos os aspectos extrínsecos ao fato gerador, aceitando-se, sim, a tributação sobre aqueles que utilizavam tais recintos.

Note o art. 126 do CTN, que vem ao encontro do contexto preconizado pela máxima latina.

O dispositivo em epígrafe diz respeito à capacidade jurídico-tributária, referindo-se à aptidão da pessoa, titular de direitos, para compor o polo passivo da relação jurídica que envolve a cobrança do tributo.

Em se tratando de *negócios jurídicos condicionais*, considera-se ocorrido o fato gerador:

- a) sendo a *condição suspensiva* (evento futuro e incerto, de cuja realização se faz depender os efeitos do ato), no *momento de seu implemento*, vale dizer, no momento em que se realiza a condição. Por exemplo: *doação condicionada a um casamento*;
- b) sendo a *condição resolutória* (evento futuro e incerto, de cuja realização se faz decorrer o desfazimento do ato), *desde que o ato ou negócio jurídico foi celebrado*, sendo, neste caso, inteiramente irrelevante a condição. Por exemplo: *fim de casamento provoca desfazimento da doação, a qual foi feita sob a condição de o donatário se casar*.

3. Obrigação tributária

São elementos da obrigação tributária: o *sujeito ativo* (arts. 119 e 120, CTN), o *sujeito passivo* (arts. 121 a 123, CTN), o *objeto* (art. 113, CTN) e a *causa* (arts. 114 e 115, CTN).

3.1 Sujeito ativo

A sujeição ativa é matéria afeta ao polo ativo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado credor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos. Observe o art. 119 do CTN.

As pessoas jurídicas de direito público podem ser titulares, por delegação, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos (parafiscalidade), ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (art. 7º do CTN).

Posto isso, há dois tipos de sujeitos ativos: o *direto* e o *indireto*.

- a) *Sujeito ativo direto*: são os entes tributantes – União, Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 41, I, II, III do Código Civil, Lei n. 10.406/2002) – detentores de *competência tributária*, ou seja, do poder legiferante de instituição de tributo.
- b) *Sujeito ativo indireto*: são os entes parafiscais – CREA, CRM, CRC, entre outros – detentores de *capacidade tributária ativa*, ou seja, do poder de arrecadação e fiscalização de tributo.

No estudo da sujeição ativa, é conveniente percorrermos a senda da solidariedade tributária, prevista nos arts. 124 e 125 do CTN.

Nesse contexto, a solidariedade tributária se dá quando cada um dos devedores solidários responde *in solidum* (pelo todo) perante a obrigação tributária correspondente. Observe que seu contexto adstringe-se ao polo passivo da relação jurídica, não se podendo admitir a coexistência de “credores” tributários, sob pena de se tolerar uma condenável bitributação. Assim, é fácil perceber que “a única solidariedade tributária possível será a passiva”.

Segundo o art. 124 do CTN, a solidariedade tributária pode ser *natural* ou *legal*:

- a) *Solidariedade natural* (inciso I): ocorre entre pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal. Apenas para elucidar melhor o que viria a ser o supracitado “interesse comum”, convém mencionar o exemplo de um imóvel urbano pertencente a um casal, em que ambos os cônjuges são proprietários do bem. Estes se encontram solidariamente obrigados – e “naturalmente” obrigados – ao pagamento do IPTU, tendo o Fisco a faculdade de exigir de qualquer um deles o adimplemento da obrigação tributária, isto é, a dívida toda.
- b) *Solidariedade legal* (inciso II): ocorre sob determinação da lei, que designa expressamente as pessoas que deverão responder solidariamente pela obrigação tributária.

Repise-se, portanto, que a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, podendo o Estado escolher que um dos codevedores responda pelo cumprimento total da obrigação tributária, não observando qualquer *ordem de vocação*. Assim, não fica o Fisco

adstrito a uma *ordem de preferência*, cobrando inicialmente de um para, depois, fazê-lo com relação a outro devedor solidário, sendo defeso a estes, destinatários da solidariedade tributária, invocar o “benefício de ordem”, como ocorre em determinadas situações regidas pelo Direito Civil.

Dessa forma, “na solidariedade, o Fisco tem o direito de escolher o que for de sua maior conveniência para exigir o cumprimento integral da obrigação tributária” (CASTRO, 2002, p. 101).

O art. 125 do CTN discrimina, em seus três incisos, os efeitos comuns da solidariedade.

3.2 Sujeito passivo

À luz do parágrafo único do art. 121 do CTN, destacam-se dois tipos de sujeitos passivos na relação jurídico-tributária: o *contribuinte* (inciso I) e o *responsável* (inciso II).

A sujeição passiva está disciplinada no art. 121 do CTN, quando se mostra afeta à obrigação principal. Todavia, o tratamento da sujeição passiva na obrigação acessória é feito no art. 122 do CTN.

A propósito, o § 2º do art. 113 do CTN dispõe que o *objeto* da obrigação acessória será “as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Daí se entender, na conjugação dos preceptivos, que o “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações positivas ou negativas em função da arrecadação ou fiscalização de tributos”.

Urge mencionar que o art. 123 do CTN preconiza que as convenções particulares não podem ser opostas ao Fisco para modificar o sujeito passivo. Tal postulado é de fácil assimilação, se o associarmos ao princípio da estrita legalidade, segundo o qual o tipo tributário deve ser formatado com componentes taxativos, que tornam *estrita* a legalidade.

Prosseguindo-se no estudo da sujeição passiva, impende frisar que há dois tipos de sujeitos passivos: o *direto* (contribuinte) e o *indireto* (responsável).

- a) *Sujeito passivo direto* (art. 121, parágrafo único, I, do CTN): é o “contribuinte”, ou seja, aquele que tem uma relação pessoal e direta com o fato gerador.
- b) *Sujeito passivo indireto* (art. 121, parágrafo único, II, do CTN): é o “responsável”, ou seja, a terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador.

3.3 Objeto da obrigação tributária

O objeto da obrigação tributária equivale à prestação a que se submete o sujeito passivo diante do fato impositivo deflagrador da obrigação tributária. Pode se materializar em uma prestação dotada de *patrimonialidade* ou de *instrumentalidade*. A primeira, chamada “principal”, tem o objeto consubstanciado em uma “obrigação de dar”, estando definida no § 1º do art. 113 do CTN. A segunda, intitulada “acessória”, revela o objeto como uma obrigação de fazer ou de não fazer, estando prevista no § 2º do art. 113 do CTN.

O objeto da obrigação tributária se refere à prestação a que deve se submeter o contribuinte ou o responsável. Tal prestação pode ser de cunho pecuniário ou de cunho não pecuniário. Se pecuniária, a obrigação será *principal*; se não pecuniária, sê-lo-á *acessória*.

Note-as:

- 1) *Obrigação principal*: é uma prestação designativa do ato de pagar, afeta ao tributo e à multa.
- 2) *Obrigação acessória*: é a prestação positiva ou negativa, que denota atos “de fazer” ou “não fazer”, despidos do timbre de patrimonialidade. Assim, o *agir* ou o *não agir*, dissociados do ato de *pagar*, podem representar obrigações tributárias acessórias ou deveres instrumentais do contribuinte. Exemplos: emitir notas fiscais, escriturar livros fiscais, entregar declarações, não trafegar com mercadoria desacompanhada de nota fiscal, não obstar o livre acesso da fiscalização à empresa (art. 200 do CTN). Estas últimas, aliás, são exemplos de *obrigações tributárias acessórias negativas* ou *obrigações de não fazer* etc.

O legislador deverá sempre indicar as pessoas que serão responsáveis pelo cumprimento das obrigações acessórias, conforme

os interesses da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Ademais, urge enfatizar que, mesmo nos casos em que o contribuinte ou o responsável não estejam obrigados em relação à obrigação principal, a acessória subsiste.

3.4 Causa

A causa da obrigação tributária é o vínculo jurídico motivador do liame jurídico obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Pode residir na *lei tributária* ou na expressão designativa mais lata que a primeira, a saber, *legislação tributária*.

O vínculo jurídico em apreço pode ser apreendido na leitura dos arts. 114 e 115 do CTN.

É fácil perceber que, enquanto se associou o fato gerador da obrigação principal à “lei”, atrelou-se o fato gerador da obrigação acessória à “legislação tributária”.

4. Domicílio tributário

Domicílio é o lugar de exercício dos direitos e cumprimento das obrigações, no sentido da exigibilidade. Na seara tributária, é o local, determinado pela legislação tributária, onde o sujeito passivo é chamado para cumprir seus deveres jurídicos da ordem tributária. Note o dispositivo do art. 127 do CTN.

Segundo o artigo *supra*, é possível assimilar suas regras conforme o esquema abaixo:

- 1) Regra geral e dotada de precedência: aplica-se o “domicílio de eleição”.
- 2) Na ausência de eleição: aplica-se o art. 127, I, II e III, do CTN.
- 3) Na impossibilidade de aplicação dos incisos citados ou na recusa fundada da Administração quanto ao domicílio de eleição, quando impossibilite ou dificulte a fiscalização: aplica-se o art. 127, § 1º, do CTN, ou seja, o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

Em linguagem simples, tenho dito que há um domicílio tributário “que é” e outros tantos “que podem ser”. Vale dizer que o primeiro

revela-se como o local de preferência do contribuinte, desde que não seja recusado pela autoridade administrativa. Os outros domicílios fiscais – os “que podem ser”, v.g., a residência habitual do contribuinte, o lugar da situação dos bens etc. – despontarão no caso de ausência da livre eleição do domicílio tributário. Daí se dizer, com boa dose de segurança, que o local de preferência do contribuinte “é” seu domicílio, enquanto a sua residência habitual, por exemplo, “pode ser”.

De acordo com o inciso I do art. 127 do CTN, “na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal, quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade”.

Para os casos do IPI e do ICMS, havendo matriz e filiais, “o princípio da autonomia do estabelecimento faz de cada filial uma unidade independente” (CARVALHO, 2004, p. 304).

Conforme se pode notar, a regra é que se proceda, voluntariamente, à escolha do domicílio. Se a eleição for feita, pode a Fazenda Pública recusá-la, em virtude de impossibilidade ou dificuldade na fiscalização (art. 127, § 2º, do CTN). Nesse caso, o domicílio será o *lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação*.

Por derradeiro, repise-se que, se a eleição não for feita, aplicar-se-ão as regras previstas nos incisos I, II e III do art. 127.

Capítulo 22

◆ Responsabilidade Tributária

1. Conceitos introdutórios

Em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (“contribuinte”). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (“responsável tributário”).

Em sentido estrito, é a sujeição passiva indireta a submissão ao direito de crédito do Fisco, em virtude de expressa determinação legal, de pessoa diversa do contribuinte, desde que tenha um vínculo indireto com a situação que corresponda ao fato gerador (art. 128 do CTN).

Essa responsabilidade poderá ser por substituição ou por transferência.

- a) *Responsabilidade por substituição*: quando a lei determina que o responsável (substituto) ocupe o lugar do contribuinte (substituído), desde a ocorrência do fato gerador, de tal sorte que, desde o nascimento da obrigação tributária, aquele – o responsável – já é o sujeito passivo.
- b) *Responsabilidade por transferência*: quando, por expressa previsão legal, a ocorrência de um fato, posterior ao surgimento da obrigação, transfere a um terceiro a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, que até então era ocupada pelo contribuinte.

1.1 Conceito: contribuinte versus responsável

- a) *Contribuinte*: é a pessoa, física ou jurídica, que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Assim, o contribuinte é *sujeito passivo direto*. Sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo (e/ou a multa) e a que participou diretamente do fato impositivo, dele se beneficiando economicamente.
- b) *Responsável*: é a pessoa que, sem se revestir da condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei. Assim, não tendo relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, o responsável é sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada, por decorrer da lei, e não da referida relação (art. 121, parágrafo único, II, do CTN). A obrigação do pagamento do tributo lhe é cometida pelo legislador, visando facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos.

1.2 Conceito: responsabilidade pessoal versus responsabilidade subsidiária

Para o estabelecimento desse relevante traço distintivo, faz-se mister a menção ao art. 128 do CTN.

Significa que a responsabilidade tributária pode recair exclusivamente sobre o sujeito passivo – caso de exclusão da responsabilidade do contribuinte – ou sobre este incidir de modo subsidiário ou supletivo, ou seja, a hipótese em que um e outro serão chamados a arcar com o ônus tributário, em uma natural ordem de preferência. Passemos ao detalhe da classificação:

- a) *Responsabilidade pessoal*: segundo o art. 128, parte final, do CTN, o contribuinte é excluído totalmente, dando ensejo à responsabilidade pessoal – atribuída por lei e por meio da qual se desvia o foco da exigibilidade – sobre a terceira pessoa (responsável), vinculada ao fato gerador. Tal deslocamento faz com que o contribuinte não responda por mais nada.

O art. 131 do CTN, a propósito, prevê textualmente em seus incisos a responsabilização pessoal.

Tal preceptivo indica responsabilidade pessoal – e exclusiva – das pessoas discriminadas nos incisos I, II e III, afastando-se a responsabilidade dos devedores originais. Estes não responderão “supletivamente” (ou “subsidiariamente”) ou mesmo “solidariamente”, já que o devedor sucedido pode (1) ter desaparecido (nos casos dos incisos II e III) ou pode (2) não ter relevância (inciso I).

b) *Responsabilidade subsidiária ou supletiva*: segundo o art. 128 do CTN, o contribuinte é excluído parcialmente, dando ensejo à responsabilidade *subsidiária* ou *supletiva*. Esta, atribuída por lei, indica que o responsável designado em lei responde pela parte ou pelo todo da obrigação tributária que o contribuinte deixar de cumprir.

Inicialmente, cobra-se do contribuinte; caso este não disponha de recursos suficientes, cobra-se do responsável. Portanto, há nítido benefício de ordem, isto é, o terceiro somente responderá com o seu patrimônio se o contribuinte não tiver bens suficientes para arcar com o débito.

Nessa medida, a Fazenda Pública deverá esgotar todos os caminhos para alcançar os bens do devedor principal, voltando suas atenções aos terceiros, após frustrada a tentativa de percepção de recursos do contribuinte.

Basicamente, este tipo de responsabilização se dá nos casos previstos no art. 134 do CTN, conquanto se mencione no dispositivo, de forma explícita, o termo “solidariamente”.

Registre-se que, a nosso ver, a responsabilidade “solidária”, assim intitulada no preceptivo, **não** é “solidária plena”, mas, sim, *subsidiária*, uma vez que não se pode cobrar tanto de um como de outro devedor, havendo uma ordem de preferência a ser seguida. Em primeiro lugar, cobra-se do contribuinte; após, exige-se o gravame do responsável.

Passemos, agora, aos conceitos de *responsabilidade por substituição* e *responsabilidade por transferência*.

1.3 Conceito: responsabilidade por substituição versus responsabilidade por

transferência

Existem duas espécies de responsabilidade tributária quanto à escolha do responsável perante o marco temporal do fato gerador: *responsabilidade por substituição* e *responsabilidade por transferência*. Esta última comporta três situações possíveis: a *responsabilidade por solidariedade*, a *responsabilidade dos sucessores* e a *responsabilidade de terceiros*.

a) *Responsabilidade por substituição*: também intitulada *responsabilidade originária* ou *de 1º grau*, dá-se quando a terceira pessoa (substituto) vem e ocupa o lugar do contribuinte (substituído), antes da ocorrência do fato gerador. A essa pessoa, que a lei ordena que substitua o contribuinte, dá-se o nome de “responsável por substituição” ou “contribuinte substituto”, ou, ainda, “substituto tributário”. Aqui a obrigação de pagar, desde o início, é do responsável, ficando o contribuinte desonerado de quaisquer deveres.

Daí surgir o regime jurídico da substituição tributária que se justifica, basicamente, por três importantes motivos:

- a) pela dificuldade em fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados;
- b) pela necessidade de evitar, mediante a concentração da fiscalização, a evasão fiscal ilícita; e
- c) como medida indicada para agilizar a arrecadação e, conseqüentemente, acelerar a disponibilidade dos recursos (QUEIROZ, 2002, p. 199).

A responsabilidade por substituição ocorre com maior frequência no âmbito do ICMS e do IR. Quanto a este último imposto, veja o parágrafo único, art. 45 do CTN.

A seguir, apresentam-se bons exemplos de *substitutos tributários*: (1) o empregador, com relação ao IRRF relativo à renda do empregado; (2) a Caixa Econômica Federal, com relação ao IR incidente sobre o prêmio da loteria auferido pelo ganhador da receita; (3) os fundos de previdência privada, que devem reter o IR na fonte e repassar à União; (4) o laticínio, com relação ao ICMS devido pelo

produtor rural na comercialização de leite cru; (5) a usina, com relação ao ICMS devido pelo produtor rural na comercialização da cana em caule; entre outros.

Ad argumentandum, registre-se que a doutrina distingue, relativamente ao ICMS, duas espécies de substituição tributária: *substituição regressiva* e *substituição progressiva*.

- a.1) Substituição *regressiva* (*antecedente* ou “*para trás*”): é a postergação ou o adiamento do recolhimento do tributo com relação ao momento pretérito em que ocorre o fato gerador. A substituição regressiva representa, assim, o fenômeno tributário conhecido por *diferimento*, viabilizador da otimização do esforço fiscal da entidade tributante, que passa a ter em mira um número bem menor de sujeitos passivos sob seu controle fiscalizatório.
- a.2) Substituição *progressiva* (*subsequente* ou “*para frente*”): é a antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador ocorrerá (se ocorrer) em um momento posterior, com lastro em base de cálculo presumida. A doutrina contesta tal mecanismo por veicular um inequívoco *fato gerador presumido ou fictício* – realidade técnico-jurídica que estiola vários princípios constitucionais, *v.g.*, o da segurança jurídica, o da capacidade contributiva e o da vedação ao tributo com efeito de confisco. Atente para o fato de que o comando constitucional se atrela a *impostos* e a *contribuições*, não incluindo, *v.g.*, as taxas ou contribuições de melhoria – gravames contraprestacionais. A restituição do gravame está assegurada no dispositivo, devendo ser feita pelo substituído em apenas um caso: na hipótese de o fato gerador não se realizar.
- b) *Responsabilidade por transferência*: também intitulada *responsabilidade derivada ou de 2º Grau*, dá-se quando a terceira pessoa vem e ocupa o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador, em razão de um evento a partir do qual se desloca (se transfere) o ônus tributário para um terceiro escolhido por lei. Atribui-se a este terceiro o nome de “responsável tributário”, propriamente dito. Perceba que o “responsável tributário” (responsabilidade por transferência) responde por débito alheio,

enquanto o “substituto tributário” (responsabilidade por substituição) responde pelo próprio débito.

2. Responsabilidade de devedores solidários

A *responsabilidade dos devedores solidários* ou *responsabilidade solidária*, concebida como um tipo de responsabilidade por transferência, segundo o entendimento de Rubens Gomes de Sousa, está disciplinada nos arts. 124 e 125 do CTN.

Nesse contexto, a solidariedade tributária se dá quando cada um dos devedores solidários responde *in solidum* (pelo todo) perante a obrigação tributária correspondente. Observe que seu contexto adstringe-se, em regra, ao polo passivo da relação jurídica, não se podendo admitir a coexistência de “credores” tributários, sob pena de se tolerar uma condenável bitributação. Assim, é fácil perceber que a única solidariedade tributária possível será a passiva, embora se saiba que há solidariedade quando na mesma obrigação concorrem mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado à dívida toda.

O art. 125 do CTN discrimina, em seus três incisos, os efeitos comuns da solidariedade, que são os seguintes:

- a) o pagamento de um estende-se aos demais codevedores;
- b) a isenção ou remissão, se não outorgadas pessoalmente, estendem-se aos coobrigados;
- c) a interrupção da prescrição também se estende a todos, em benefício ou em prejuízo.

3. Responsabilidade de devedores sucessores

A *responsabilidade de devedores sucessores* ou, simplesmente, *responsabilidade dos sucessores* está disciplinada nos arts. 129 a 133 do CTN. Aqui a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do “desaparecimento” do devedor original. Esse desaparecimento pode ser, v.g., por morte do primeiro devedor, recaindo o ônus sobre os herdeiros, ou por venda do imóvel ou estabelecimento, incidindo o importe tributário sobre o comprador. Nessa toada, dois tipos de transferência podem se dar:

- I) Transferência *causa mortis*: a transmissão do ônus ocorre para os herdeiros, havendo a sua responsabilidade pessoal (sucessão *causa mortis*, art. 131, II e III, CTN).
- II) Transferência *inter vivos*: a obrigação se transfere para o adquirente, em quatro hipóteses:
- 1ª hipótese: transmissão de imóveis (*sucessão imobiliária*; art. 130, CTN);
- 2ª hipótese: transmissão de bens móveis (*sucessão inter vivos*; art. 131, I, CTN);
- 3ª hipótese: transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional (*sucessão comercial*; art. 133, CTN);
- 4ª hipótese: transmissão decorrente de fusão, incorporação, transformação ou cisão (*sucessão empresarial*; art. 132, CTN).

4. Responsabilidade de terceiros devedores

A *responsabilidade de terceiros devedores* ou, simplesmente, *responsabilidade de terceiros*, está disciplinada nos arts. 134 e 135 do CTN. Esta responsabilidade não se prende à transmissão patrimonial, como se pôde notar na responsabilidade dos sucessores, mas no dever de zelo, legal ou contratual, que certas pessoas devem ter com relação ao patrimônio de outrem, geralmente pessoas naturais incapazes (menor, tutelado, curatelado) ou entes despidos de personalidade jurídica (espólio e massa falida).

Os “terceiros devedores”, são, em geral, administradores ou gestores da vida patrimonial de certos contribuintes, razão por que o CTN os responsabiliza em relação aos atos praticados sob sua gerência ou supervisão. Exemplos: o pai, quanto aos bens de filhos menores; o administrador judicial, quanto à massa falida; entre outros.

A responsabilidade “solidária”, prevista no artigo supramencionado, não é solidária plena, mas, sim, subsidiária, uma vez que não se pode cobrar tanto de um como de outro devedor, havendo uma ordem de preferência a ser seguida. Em primeiro lugar, cobra-se do contribuinte; após, exige-se o gravame do responsável. Afasta-se,

assim, sem grande esforço interpretativo, o contexto da “solidariedade”, pois esta não se coaduna com o benefício de ordem.

Os contribuintes enumerados no artigo em estudo, não obstante serem ora incapazes, ora despidos de personalidade jurídica, possuem capacidade tributária passiva, conforme se depreende do art. 126 do CTN. Nessa medida, os terceiros devedores somente virão a responder pela obrigação tributária que lhes é exigível, “solidariamente” com o contribuinte, se atendidas as condições constantes do *caput* do art. 134 do CTN, quais sejam:

- I) que seja impossível exigir o cumprimento da obrigação tributária principal do contribuinte (inicialmente, o Fisco cobra deste);
- II) que o responsável indicado tenha colaborado para o não pagamento do tributo, mediante ato ou omissão a ele atribuíveis. Assim, a atuação do terceiro na administração do patrimônio do representado deverá ter relação direta com o nascimento da obrigação tributária não cumprida.

Evidencia-se, assim, a natureza de responsabilidade subsidiária, pois só pode o Fisco acionar o terceiro, v.g., em uma cobrança judicial, se comprovada a ausência ou insuficiência dos bens penhoráveis, que possam ser executados do patrimônio do contribuinte. Nesse passo, se a Fazenda executar diretamente os bens dos terceiros devedores, estes poderão invocar o cumprimento da ordem na persecução da dívida, para que sejam alcançados, em primeiro lugar, os bens do contribuinte.

Os pais são os representantes legais dos filhos menores, devendo zelar pelos seus bens e negócios. Em virtude disso é que se revestem da condição de responsáveis tributários. Exemplo: se um bem imóvel é adquirido por um menor de idade, representado por seus pais, e sobrevenha uma impossibilidade daquele incapaz em arcar com o ITBI, estes (os pais ou genitores) serão chamados a adimplir a obrigação tributária.

Os tutores e curadores são os representantes legais dos tutelados e curatelados, devendo zelar pelos seus bens e negócios. Esta é a razão da responsabilização em apreço.

É possível a responsabilização do administrador (sanção administrativo-fiscal) quando este age ou se omite indevidamente.

Exemplo: o administrador de bens de terceiros, com procuração plena, deixa de recolher, por negligência, o IPTU relativo a bem imóvel de seu cliente. Poderá, assim, ser responsabilizado.

O inciso em tela torna responsável o inventariante quanto às dívidas tributárias do espólio. O inventariante é a pessoa que tem a incumbência de gerir o patrimônio do espólio até a prolação da sentença (art. 991 do CPC).

O presente dispositivo responsabiliza, ainda, o síndico ou o comissário pelos tributos devidos pela massa falida. Na nova terminologia, trazida pela Lei n. 11.101/2005, substituíram-se os vocábulos “síndico” e “comissário” pelo termo administrador judicial.

Com efeito, a nova Lei de Falências previu a figura do administrador judicial, substituindo o “comissário” e o “síndico” da massa falida, que, escolhido preferencialmente entre os maiores credores, era quem, afastando os próprios sócios e controladores da empresa (casos de fraude, negligência ou falta de competência), verificava a existência de direitos e de dívidas, levantando o quadro de credores e vendendo ou rateando bens. Desse modo, surgiram três institutos concursais: recuperação judicial, recuperação extrajudicial e falência, cuja administração ficou a cargo do administrador judicial.

O dispositivo direciona-se à atividade dos tabeliães ou notários, que têm a incumbência de instrumentalizar certos atos jurídicos, atribuindo-se-lhes fé pública e autenticidade. Como praxe, tais profissionais do direito exigem a comprovação do pagamento do tributo eventualmente incidente sobre os atos que devam conferir, garantindo-se que não venham a ser ulteriormente chamados à responsabilização. Se não tomarem as cautelas, restando o tributo inadimplido, estes serventuários de ofício poderão ser subsidiariamente responsabilizados. Assim, só se pode exigir, v.g., o pagamento do ITBI de um tabelião se a legislação qualificar sua responsabilidade, em razão da omissão na exigência, das partes envolvidas, do prévio recolhimento de seu valor, por ocasião da lavratura da escritura.

5. Responsabilidade por infrações

De início, deve-se enfatizar que o tema adstrito aos ilícitos tributários foi tratado, nos arts. 136 e 137 do CTN, no bojo da temática da “responsabilidade tributária”, o que denota certa inexatidão didática.

O tema “responsabilidade por infrações” quer significar, na verdade, a “responsabilidade por multas aplicáveis em um liame jurídico-tributário”, não tendo nada a ver com “sujeição passiva indireta”.

É, sim, uma “responsabilidade” em acepção peculiar e diversa: a sujeição de alguém às consequências dos seus atos praticados ou a responsabilidade pelo pagamento de multas, quando se descumpre uma obrigação. Traduz-se, portanto, na aplicação da máxima “se cometo uma infração, ‘respondo’ por ela”.

Entretanto, valendo-se de esforço classificatório, pode-se associar o art. 136 do CTN a casos de *responsabilidade por substituição*, uma vez que, logo no ato do cometimento da infração, já se identifica o sujeito passivo como “substituto”.

6. Denúncia espontânea

O instituto da denúncia espontânea, confissão espontânea ou autodenúncia, prevista no art. 138, permite que o devedor compareça à repartição fiscal, *opportuno tempore*, a fim de noticiar a ocorrência da infração e pagar os tributos em atraso, se existirem, em um voluntário saneamento da falta. Não se trata de ato solene, nem a lei exige que ela se faça dessa ou daquela forma. Trata-se de possibilidade legal para que o infrator se redima, confessando a violação ao Fisco. Apresenta, assim, similitude com a desistência voluntária e com o arrependimento eficaz, ambos do Direito Penal.

O fim inspirador da denúncia espontânea é retirar o contribuinte da indesejada via da impontualidade, afastando a aplicação de multa. Assim, não se veda a cobrança dos “juros” e da “correção monetária”, até porque esta integra o valor do tributo, enquanto aqueles, despidos de fins punitivos, compõem o traço remuneratório do capital.

É importante ressaltar, ainda, que a jurisprudência tem resistido em aceitar a denúncia espontânea no caso de *tributo lançado por*

homologação, pago a destempo, mesmo ocorrendo o pagamento integral do débito. A explicação é simples: é pressuposto essencial da denúncia espontânea o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. Nesse passo, ao se apresentar uma declaração ao Fisco, formaliza-se, para o STJ, a existência do crédito tributário, permitindo-se até que se inscreva o valor não pago em dívida ativa. A recusa da denúncia espontânea é justificada com base nessa linha argumentativa. Em 2008, publicou-se a **Súmula 360 do STJ**: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

Capítulo 23

◆ Crédito Tributário

1. Considerações iniciais

O crédito tributário representa o momento de *exigibilidade* da relação jurídico-tributária. Seu nascimento ocorre com o lançamento tributário (art. 142 do CTN), o que nos permite defini-lo como uma *obrigação tributária “lançada”* ou, com maior rigor terminológico, *obrigação tributária em estado ativo*.

Com efeito, o lançamento é o instrumento que confere a exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a (aferição do *quantum debeatur*) e qualificando-a (identificação do *an debeatur*).

Desse modo, o *crédito tributário* é a obrigação tributária tornada líquida e certa por intermédio do lançamento. Portanto, memorize: para haver lançamento – e, assim, crédito tributário –, é mister que exista fato gerador e, portanto, obrigação tributária.

2. O lançamento

2.1 O conceito de lançamento

O lançamento está detalhado no art. 142 do CTN, havendo igual menção na parte final do art. 3º do CTN.

O art. 142 do CTN avoca um estudo com cautela e uma análise minuciosa de seu teor. Nele é possível verificar as *finalidades* ou *funções* do lançamento:

- 1) *Verificar a ocorrência do fato gerador*: a ocorrência do fato imponível, como fato da vida real, descrito na norma, enseja o nascimento da obrigação tributária. Havendo a constituição do

liame obrigacional, é possível se falar em quantificação e qualificação da obrigação tributária, por meio do lançamento.

- 2) *Determinar a matéria tributável*: visa reproduzir o espectro material de incidência, ou seja, ater-se ao elemento nuclear do tributo exigível. Com o lançamento, permite-se a aferição do *an debeatur* (o “se devido”). Cabe ao lançamento externar tal núcleo tributável de incidência.
- 3) *Calcular o montante do tributo devido*: permite-se a aferição do *quantum debeatur* (o “quanto devido”). Assim, o lançamento torna o crédito tributário, antes inexigível e ilíquido, em *crédito exigível* e *líquido*. A *liquidez*, como é cediço, é atributo daquilo que se define, com precisão, quanto à extensão e limites.
- 4) *Identificar o sujeito passivo*: o lançamento tem o condão de demarcar, concretamente, a sujeição passiva, definida, normativa e abstratamente, na lei tributária, no bojo da estrita legalidade (art. 97, III, CTN).
- 5) *Propor, se for o caso, a aplicação da penalidade cabível*: é o veículo hábil à exigibilidade das sanções cobradas em virtude do descumprimento da obrigação tributária. Nessa medida, o lançamento particulariza, concretamente, a exigibilidade da multa, definida, normativa, restritiva e abstratamente, na lei tributária (art. 97, V, CTN).

2.2 Revisão de lançamento

a) O lançamento revisível

O art. 145, *caput*, do CTN utiliza a expressão “regularmente notificado”, devendo-se compreendê-la como a notificação de lançamento (aviso de lançamento ou carnê de cobrança), isto é, a comunicação oficial. Sendo assim, após a notificação dirigida ao contribuinte (ou responsável), o lançamento se presume definitivo. Daí se ter, como regra geral, a vedação da alteração do lançamento anteriormente efetuado. É a adoção da *regra da irrevisibilidade do lançamento*, que decorre da lei, e não dele próprio.

Por sua vez, o art. 145 do CTN discrimina, nos incisos I, II e III, situações que fogem à regra anunciada. São as exceções à irrevisibilidade ou, em outras palavras, situações legalmente admitidas de revisibilidade.

b) O lançamento revisível: análise do art. 146 do CTN

A irrevisibilidade do lançamento, com base em critérios jurídicos, quanto a fato gerador ocorrido anteriormente à sua introdução, é disciplinada no art. 146 do CTN.

Com base neste dispositivo, infere-se que há proibição da revisão de lançamentos já efetuados, com suporte na alegação de existência de “erros de direito”, quanto a fato gerador ocorrido anteriormente à constituição do crédito tributário.

O *erro de direito* viabiliza a adoção de novo critério jurídico na exegese da norma, que se contrapõe a um critério anteriormente utilizado. Assim, em certo momento, muda-se a interpretação, substituindo uma exegese por outra; ou, o que não é incomum, passa-se a adotar uma alternativa anteriormente não escolhida, na interpretação do caso concreto.

Quer-se afirmar que o novo critério jurídico, escolhido pelo Fisco, na atividade de lançamento, só poderá ter efeitos *ex nunc*, com aplicação exclusiva a casos futuros, prestigiando a boa-fé do contribuinte. Posto isso, é incabível o lançamento suplementar motivado por erro de direito.

2.3 Modalidades de lançamento

a) Lançamento direto ou *de ofício*: é aquele em que o Fisco, por meio da autoridade administrativa, dispondo de dados suficientes em seus registros para efetuar a cobrança do tributo, realiza-o, dispensando o auxílio do contribuinte. Segundo o art. 149, I, CTN.

Nessa medida, todos os atos que integram o procedimento do lançamento, segundo o art. 142 do CTN, já estudado, serão

perpetrados no âmbito da Administração, prescindindo-se de auxílio externo.

- b) Lançamento Misto ou *Por Declaração*: é aquele realizado com base na declaração do sujeito passivo, que presta à autoridade lançadora as informações necessárias à sua confecção. De acordo com o art. 147 do CTN.

Caracteriza-se pela ação conjugada entre Fisco e contribuinte, cabendo a este a prestação de informações faltantes, e àquele, a feitura do lançamento propriamente dito.

Neste tipo de lançamento, é adequado se mencionar a possibilidade de retificação da declaração, por iniciativa do próprio declarante, constante do art. 147, § 1º, CTN.

- c) Lançamento por Homologação ou *Autolancamento*: é aquele em que o contribuinte auxilia ostensivamente o Fisco na atividade do lançamento, recolhendo o tributo, antes de qualquer providência da Administração, com base em montante que ele próprio mensura. Conforme o art. 150, *caput*, do CTN.

2.4 Análise da técnica do arbitramento

O art. 148 do CTN trata da hipótese de *arbitramento* – ou *fiscalização indireta* ou *aferição indireta* –, significando a adoção, por parte da autoridade lançadora, de sistemática determinante do tributo (ou de sua base de cálculo), que dependa da aferição do valor ou preço de bens, de serviços, de direitos ou de certos atos jurídicos.

Tem-se entendido, de modo uníssono na doutrina, que o *arbitramento* não é uma quarta espécie de lançamento, mas um *critério substitutivo* ou uma *técnica de tributação indiciária*. Sua utilização, adequada a circunstâncias extremadas e excepcionais, será baseada em indícios tendentes à consecução do preciso valor da base de cálculo do gravame.

Todavia, *ad argumentandum*, é mister destacar que subsiste o enquadramento classificatório, esposado por alguns estudiosos (TORRES, 2005a, p. 281), de que o arbitramento é, sim, um tipo de lançamento, inserido no âmbito do lançamento por declaração.

3. Crédito tributário e decadência

O verdadeiro fundamento da decadência é a *paz social*, a *estabilidade das relações jurídicas* e a própria *segurança jurídica*, uma vez que as coisas não podem arrastar-se indefinidamente.

Em regra geral, a decadência (do latim *cadeus*, de *cadere*, na acepção de “perecer, cair ou cessar”) é uma forma extintiva de direito subjetivo (do sujeito ativo), constante numa relação jurídica de direito *material, substantivo* ou *substancial*.

O prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário com presteza, não sendo fulminado pela perda do direito de lançar. A constituição do crédito tributário ocorre por meio do lançamento, segundo o art. 142 do CTN, que deve se dar em um interregno de 5 anos.

3.1 A decadência no CTN: visão geral

Quando se confrontam os dois comandos do CTN, adstritos à temática geral da decadência – art. 173, I, *versus* art. 150, § 4º –, há de se analisar o *dies a quo*, neles previsto, para a contagem da caducidade.

O art. 173, I, CTN prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; já o art. 150, § 4º, CTN prevê o *dies a quo* para a data do fato gerador. A ambos somar-se-á o prazo de 5 anos, intitulado, em bom português, “quinquênio, ou lustro” decadencial.

3.2 A decadência no CTN: análise do art. 173, I

O art. 173, I, CTN é considerado a *regra geral de decadência*, embora dele não conste, textualmente, o vocábulo “decadência”. O preceptivo alcança os tributos, cujos lançamentos são: **(a)** direto ou de ofício; **(b)** por declaração ou misto; **(c)** por homologação (sem antecipação de pagamento). O tributo lançado por homologação (com antecipação de pagamento), como se notou, dispõe de regra própria de cálculo – ou seja, regra “especial” –, constante do art. 150, § 4º, CTN.

3.3 A decadência no CTN: análise do art. 150, § 4º

O art. 150, § 4º, CTN é considerado a *regra especial* de decadência. O preceptivo alcança, com exclusivismo, os tributos lançados por homologação, com a típica antecipação de pagamento. O prazo é de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador (NEVES, 2001, p. 193).

No lançamento por homologação, há uma típica antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato imponible. O transcurso *in albis* do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o *procedimento homologatório tácito*, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

Não é demasiado lembrar que o art. 150, § 4º, do CTN deverá ser ressaltado, nos seguintes casos:

- a) se a lei não fixar outro prazo para a homologação, o que só poderá fazê-lo para menos;
- b) se houver prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

3.4 A decadência no CTN e a anulação do lançamento anterior

O artigo em apreço deverá ser aplicado nos casos em que houver a anulação do lançamento anteriormente realizado.

Nessa situação, o Fisco procede ao lançamento, permitindo-se impugnação do sujeito passivo, quanto a *vício formal*. Assim, após a decisão definitiva que anular o lançamento originário, reabre-se o prazo de cinco anos para que se faça novo lançamento.

Memorize que tal decisão pode ser *administrativa* ou *judicial*, para a doutrina majoritária, até porque tanto a Administração como o Judiciário podem anular o lançamento.

3.5 A decadência e a lei complementar

A lei complementar visa “complementar” uma norma constitucional não autoexecutável, ou seja, visa explicitar norma despida de eficácia própria, sujeitando-se à aprovação, no Poder Legislativo, por maioria absoluta (*quorum* especial de votantes, ou seja, voto favorável de mais da metade do número total de membros das duas Casas do Congresso Nacional – Câmara dos Deputados e Senado Federal). Sua elaboração já vem indicada ou sugerida no próprio texto da Constituição, para complementação ou regulamentação de certos assuntos. Na esteira da dicção do art. 146, III, da CF.

A lei complementar a que se refere o artigo supramencionado é o próprio CTN – Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), que surgiu como lei ordinária, adquirindo, posteriormente, força de lei complementar. Vale dizer, a Lei n. 5.172/66, embora aprovada como lei ordinária, foi elevada, ainda sob a égide da Carta Constitucional de 1967, à categoria de lei complementar, em razão principalmente do seu objeto. Para chegar a esta conclusão – a de que o CTN possui natureza de lei complementar –, deve-se interpretar o art. 146 da CF, à luz do art. 1º do CTN, que indica as matérias afetas à lei complementar e, por fim, compará-las com a estrutura dogmática do próprio Código Tributário Nacional. Daí se inferir que as normas do CTN devem ser modificadas apenas por nova lei complementar ou pelas normas que lhe forem hierarquicamente superiores.

3.6 A decadência e o prazo decenal das contribuições sociais

A partir da **Súmula Vinculante n. 8**, aplicam-se para as contribuições da seguridade social as regras de decadência e prescrição previstas no Código Tributário Nacional (CTN), ou seja, o prazo quinquenal, próprio de todo tributo.

Nessa toada, deve haver o reconhecimento da decadência e da prescrição nos feitos lastreados em cobrança de créditos tributários que possam vir a ser atingidos pela nova e restritiva contagem. É a “eficácia imediata”, própria da súmula vinculante.

Caso o magistrado não se posicione acerca dos efeitos imediatos da Súmula Vinculante n. 8, quando provocado pelo interessado, pode haver a protocolização de Reclamação no STF, com base no § 3º do art. 103-A da CF (e art. 7º da Lei n. 11.417/2006).

De uma maneira ou de outra, toda a Administração Pública, a par de todas as instâncias do Judiciário, sendo instadas a decidir, subordina-se, inexoravelmente, ao preceito da Súmula Vinculante n. 8 do STF.

4. Crédito tributário e prescrição

4.1 Considerações iniciais

Segundo o art. 156, V, do CTN, a prescrição é causa extintiva do crédito tributário. Define-se como fato jurídico que determina a perda do *direito subjetivo* de ajuizamento da ação de execução (fiscal) do valor do tributo. Vale dizer que a prescrição, veiculando a perda do direito à ação (*actio nata*), atribuída à proteção de um *direito subjetivo* e, *por isso mesmo*, desfazendo a força executória do credor em razão de sua inoperância, apresenta-se como figura de *direito processual*.

Se há prescrição, desaparece o direito de pleitear a intervenção do Judiciário, diante da falta da capacidade defensiva, que lhe foi retirada em consequência do não uso dela durante certo interregno, atingido pela força destrutiva da prescrição.

Portanto, havendo a prescrição, nula será a ação executiva (art. 618, I, CPC) e extinto estará o crédito tributário (art. 156, V, CTN). Sabe-se que tal inciso associa a extinção do crédito tributário, concomitantemente, à prescrição e à decadência. A prescrição, de modo indubitável, extingue o crédito tributário, surgido com o lançamento. Incoerentemente, o CTN prevê tal extinção, de igual modo, à decadência, o que parece ser um equívoco.

Entretanto, preferiu o legislador assim disciplinar, como causas extintivas do crédito tributário, tanto a decadência (prazo de vida do direito) como a prescrição (prazo para o exercício do direito).

4.2 O termo a quo da contagem da prescrição (art. 174 do CTN)

O termo *a quo* para a contagem do quinquênio prescricional se dá na *constituição definitiva do crédito tributário*.

A expressão “constituição definitiva do crédito tributário”, todavia, não é de fácil interpretação. Preferimos defini-la, assim, a partir do contexto de *definitividade* como a *eficácia que torna indiscutível o crédito tributário*. A *definitividade* não decorre do fato gerador ou da própria obrigação tributária, mas do momento em que não mais for admissível ao Fisco discutir, administrativamente, a seu respeito. Desse modo, identificado o marco temporal de definitividade, contar-se-á o prazo de cinco anos para a propositura em tempo da execução fiscal.

Daí se afirmar, com boa dose de segurança, que, enquanto viger uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não poderá a Administração Pública exercer quaisquer atos executórios (inscrição em dívida ativa e proposição de ação executiva), tendentes à efetivação de seu direito subjetivo.

É relevante enaltecer que a *constituição definitiva do crédito tributário* ocorre em datas distintas, conforme o comportamento do contribuinte, em face do lançamento. Assim, se o contribuinte, após o lançamento, não procura impugnar o débito, desprezando-o por completo, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá ao término do prazo (previsto em legislação específica) permitido para a protocolização da defesa administrativa. Na esfera administrativa federal, o processo administrativo fiscal é regido pelo Decreto n. 70.235/72, em cujo art. 15 consta o prazo de 30 (trinta) dias para a protocolização da impugnação administrativa.

Portanto, a *constituição definitiva do crédito tributário* ocorrerá *após o prazo cabível de 30 dias*, a contar da intimação do lançamento, ou seja, no 31º dia após a notificação de lançamento. A partir desse ponto, iniciar-se-á o lustro prescricional.

Por outro lado, se o contribuinte impugnar o débito na via administrativa, inaugurando a fase contenciosa do lançamento, a

constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá com a *última decisão administrativa, da qual não caiba mais recurso*. Veja que a notificação, por si só, conquanto designe documentalmente a constituição do crédito tributário, não tem o condão de indicar que ele estará *definitivamente* constituído.

4.3 A prescrição e a dívida ativa

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa ocorre pelo inadimplemento da obrigação tributária nascida com o fato gerador. Isso quer dizer que o crédito tributário não suspenso, não extinto ou não excluído, poderá, como resposta à necessidade de cobrança judicial do sujeito ativo, ser inscrito em dívida ativa. Tal procedimento tem o condão de conferir *exequibilidade* à relação jurídico-tributária. Desse modo, a dívida ativa pode ser definida como o *crédito tributário inscrito*.

Após a inscrição, cria-se o cenário hábil à propositura da ação judicial de cobrança, de nome Ação de Execução Fiscal, conforme a Lei n. 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – LEF). Como resposta a essa ação judicial, poderá o contribuinte, após a garantia do juízo (com os bens garantidores previstos no art. 9º da LEF), a ser prestada no prazo de 5 dias, opor Embargos à Execução Fiscal (prazo de 30 dias, após a garantia), numa tentativa de extinguir a execução fiscal preexistente. A propósito, este trintídio conta-se (I) da data da intimação da penhora; (II) da data do depósito; ou (III) da data da juntada da prova da fiança bancária (art. 16, I, II e III, LEF). É necessário mencionar que, em casos específicos, pode se valer o devedor da Exceção de Pré-Executividade.

4.4 A prescrição e os lançamentos por homologação

Conforme se estudou, nos tributos sujeitos a lançamentos por homologação (IPI, ICMS, PIS, IR, entre outros), o sujeito passivo se antecipa ao Fisco, entrega à Administração a declaração pertinente, informando o valor dos tributos devidos, e procede ao pagamento do

gravame, aguardando o procedimento homologatório tácito ou expresso, conforme o art. 150 e parágrafos do CTN.

Dessa forma, é o próprio contribuinte que torna clara a situação impositiva, sem qualquer interferência do Fisco. Com efeito, o *débito declarado* traduz-se no débito constituído por iniciativa do contribuinte, que se vale de um procedimento não impositivo. *Ad argumentandum*, o *débito apurado* já é aquele constituído pela iniciativa do Fisco, que se vale de um procedimento impositivo.

Não há dúvida de que, no caso de o pagamento efetuado pelo contribuinte, após a entrega da Declaração, ser suficiente e correto, ocorrerá a homologação tácita ou expressa, extinguindo definitivamente o crédito tributário. Assim, diante da inexistência do que cobrar na órbita judicial, não haverá que se falar em prescrição de ação de cobrança de crédito, nem mesmo em decadência do direito de lançar.

4.5 A prescrição e as causas de interrupção

A partir da data de entrada em vigor da LC n. 118/2005 – em 9 de junho de 2005 –, o despacho do juiz, ordenando a citação do devedor, previsto no inciso I, passou a ser considerado como o ato interruptivo da prescrição, e não mais a própria “citação pessoal do devedor”.

O inciso II menciona protesto judicial^[1] (arts. 867 a 873 do CPC), traduzindo-se no procedimento especial e cautelar, requerido ao juiz e ordenado por este, com a final notificação do devedor. À luz do crédito tributário, o protesto judicial somente se justifica na hipótese de a Fazenda estar impossibilitada de ajuizar a execução fiscal, diante da iminência do término do prazo prescricional.

O inciso III, ao se referir a “qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor”, parece ter feito menção às interpelações, notificações ou intimações judiciais – atos que poderiam se traduzir na intenção do credor em receber o pagamento do tributo. A bem da verdade, este inciso, por ser genérico, alcança o protesto judicial já citado no inciso precedente. Procure memorizar que o comando em análise faz menção a ato judicial, e não a “ato extrajudicial”.

O inciso IV, por derradeiro, anuncia “ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”. Destaque-se que este inciso hospeda a única hipótese de interrupção do prazo prescricional que decorre de iniciativa do próprio devedor.

Diferentemente das causas de interrupção, destacam-se as causas de suspensão do prazo de prescrição, cuja aplicação, conquanto cercada de inúmeras controvérsias, deve ser destacada.

Com o art. 6º da Lei n. 11.051/2004 (que acrescentou o § 4º ao art. 40 da Lei n. 6.830/80) e o art. 3º da Lei n. 11.280/2006 (que alterou o § 5º do art. 219 do CPC), foi possível demarcar uma data limítrofe para a suspensão das execuções fiscais, permitindo-se ao juiz das execuções, na busca da estabilização dos conflitos e da necessária segurança jurídica aos litigantes, pronunciar-se de ofício sobre a prescrição – a chamada *prescrição intercorrente* –, o que antes lhe era defeso, por se tratar de direito patrimonial, em razão do art. 219, § 5º, do CPC.

Ressalte-se que, quanto à decadência, sempre se permitiu a declaração de sua ocorrência, de ofício, pelo magistrado, de modo incontroverso.

Desse modo, após o prazo prescricional de 5 anos (art. 174 do CTN), contados a partir da decisão que ordenou o arquivamento do processo, poderá o juiz, ouvida a Fazenda Pública, decretar, de ofício, a extinção do processo com o julgamento do mérito, com base no art. 269, IV, do Código de Processo Civil.

Há, em verdade, uma condição imposta: a de ser ouvida a Fazenda Pública, que pode arguir eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional. Posto isso, o processo de execução fiscal só deve permanecer inerte, após suspenso (um ano), pelo prazo de cinco anos.

Evidencia-se, assim, no contexto atual, a ideia de que a Fazenda Pública, abandonando a execução fiscal, dará ensejo à prescrição intercorrente, em razão da paralisação superior a um quinquênio legal. Nesse passo, a prescrição intercorrente pressupõe a inércia do exequente. É claro que havendo demora na citação, em virtude de motivos inerentes ao próprio mecanismo da Justiça, a entaves da própria máquina judiciária, ou mesmo, atraso em virtude de

determinação judicial, não se justifica a arguição de prescrição, conforme o teor da **Súmula 106 do STJ**.

[1] Ver, no STJ, dois julgados sobre *protesto judicial*: REsp 46.087-5/DF, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 15-6-1994 e REsp 82.553/DF, 1ª T., rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 29-4-1996.

Capítulo 24

◆ Suspensão do Crédito Tributário

1. Considerações iniciais

Há situações em que se suspendem as medidas de cobrança intentáveis pelo Fisco. Esses casos estão previstos no art. 151 do CTN, compondo um rol exaustivo, uma vez que o art. 141 do CTN afirma que “o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias”.

É importante destacar, em tempo, que a suspensão da exigibilidade do crédito não implica a suspensão do cumprimento das obrigações acessórias, devendo, o sujeito passivo, cumpri-las independentemente da realização da obrigação principal, em consonância com o parágrafo único do art. 151 do CTN.

O art. 151, I ao VI, do CTN hospeda as seis causas suspensivas do crédito tributário.

2. Moratória

Conquanto o CTN não conceitue o instituto, é possível afirmar que a moratória é uma *dilatação legal de pagamento de tributos*, submetendo-se, portanto, ao princípio da estrita legalidade (art. 97, VI, CTN). Com efeito, a moratória consiste num acordo entre credor e devedor, regido pelo indigitado postulado (COÊLHO, 2001, p. 678).

A moratória deve ser concedida por *lei ordinária*, permitindo-se ao sujeito passivo que pague o tributo em cota única (ou parcelada),

porém, de modo prorrogado. Todavia, diga-se que não se exige, para a concessão do favor ora em estudo, a “lei específica”, prevista no art. 150, § 6º, da CF, em cujo rol constam dispensas, como *subsídios, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia e remissão*. O interessante é que o parcelamento, a ser estudado adiante, exige *lei específica*, nos termos do art. 155-A, CTN, embora não mencionado no rol constitucional supracitado.

O art. 152, em epígrafe, classifica a moratória em *caráter individual* e em *caráter geral*.

Como se nota, para a concessão da moratória, quer em caráter geral, quer em caráter individual, devem-se cumprir os *requisitos obrigatórios*, previstos nos dois primeiros incisos do art. 153 do CTN, ou seja, devem ser revelados o *prazo* e as *condições da moratória*.

A moratória, conforme o art. 154, aplica-se a *créditos já definitivamente constituídos* ou, pelo menos, cujo lançamento já tenha sido iniciado.

3. Depósito do montante integral

O depósito é “um ato voluntário do sujeito passivo da relação tributária que pretenda suspender a exigibilidade do crédito tributário e, por isso mesmo, não depende de autorização do juiz, nem de qualquer outra autoridade” (MACHADO, 2008, p. 189). Mostra-se como “garantia que se dá ao suposto credor da obrigação tributária, num procedimento administrativo ou em ação judicial” (AMARO, 2008, p. 382).

O depósito é modalidade suspensiva da exigibilidade do crédito tributário bastante comum na via judicial, não sendo tão rotineiro, no entanto, na via administrativa.

Ao término da demanda, sobressaindo o depositante como vitorioso, será feito o levantamento do depósito, ainda que remanesçam outros débitos tributários a ele imputáveis.

De outra banda, vencido o contribuinte, haverá a conversão do depósito em renda, destinado definitivamente aos cofres públicos, com a decorrencial extinção do crédito tributário (art. 156, VI, CTN).

4. Reclamações e recursos administrativos

A reclamação e os recursos administrativos corporificam a possibilidade de suspensão do crédito tributário pela via não judicial da litigiosidade. Aliás, aos litigantes, em processo administrativo, serão assegurados a ampla defesa e o contraditório, com os meios e recursos a ela inerentes, conforme o art. 5º, LV, da Carta Magna.

Muito utilizada pelo advogado tributarista, a suspensão do crédito tributário por meio de impugnações e recursos administrativos se mostra bastante atraente por não exigir custas judiciais e, em muitos casos, por se revelar como o primeiro passo, antes da via judicial, na discussão dos lançamentos tributários efetivados.

Não é demasiado enfatizar que, enquanto perdurar a discussão administrativa, quer em grau de impugnação, quer em grau de recurso, o crédito tributário manter-se-á suspenso, permitindo ao contribuinte a obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa, consoante o art. 206 do CTN. De igual modo, a situação obstará a cobrança judicial do tributo, por meio da ação de execução fiscal.

Com efeito, não se pode inscrever em dívida ativa, trazendo exequibilidade ao tributo ora cobrado, se falta-lhe a precedente exigibilidade, própria do crédito tributário constituído pelo lançamento. Se a exigibilidade encontra-se suspensa, não há que se falar em cobrança judicial, nem mesmo em termo *a quo* para a contagem do prazo prescricional.

4.1 O depósito recursal na órbita administrativa

Na órbita administrativa, o depósito recursal é solução pouco atraente, em comparação com a via das reclamações e dos recursos administrativos, igualmente suspensiva do crédito e menos onerosa ao contribuinte.

Entretanto, em 1997, com a publicação da Medida Provisória n. 1.621-30/97, estipulou-se a necessidade do depósito de 30%, no mínimo, do montante atualizado da dívida, como condição à protocolização do recurso à segunda instância administrativa federal.

Era o depósito recursal que, embrionariamente, surgia no processo administrativo tributário, com forte vocação a perdurar na realidade jurídico-tributária.

Em pouco tempo, a jurisprudência se firmou no sentido de entender cabível, como condição de procedibilidade para recurso interposto em processo administrativo fiscal, a exigência legal de depósito recursal, ou de arrolamento de bens na mesma proporção.

Ocorre que, em 28 de março de 2007, o STF, por 9 votos a 1, derrubou a exigência de depósito recursal como condição à protocolização de recurso administrativo perante o INSS e a Receita Federal.

É fato que a exigência do depósito recursal, além de dificultar o direito de contestação do contribuinte, viola a isonomia, uma vez que apenas o litigante mais abastado terá direito ao “rejulgamento” da decisão contra a qual se interpõe o recurso. Ademais, diante do obstáculo imposto, é fato que muitos contribuintes deixavam de prosseguir a disputa na órbita administrativa, tentando reverter o quadro na via judicial, já superlotada de processos.

5. Concessão de liminar em mandado de segurança e de tutela antecipada em outras ações

A liminar em mandado de segurança sempre existiu como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário proveniente de ordem judicial. Até a LC n. 104/2001, mostrava-se como única possibilidade de suspensão, proveniente de ordem judicial, constando do inciso IV do art. 151 do CTN. Com o advento da LC n. 104/2001, passou-se a ter *seis causas suspensivas*, conforme se observa adiante, incluindo-se mais uma causa adstrita à ordem judicial – *a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial*.

Desse modo, atualmente, subsistem duas causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, oriundas de ordens emanadas do Poder Judiciário, quais sejam:

- 1) a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

2) a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação.

6. Parcelamento

O parcelamento é procedimento suspensivo do crédito, caracterizado pelo comportamento comissivo do contribuinte, que se predispõe a carrear recursos para o Fisco, mas não de uma vez, o que conduz tão somente à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e não à sua extinção. Extinção seria se “pagamento” o fosse.

É importante salientar que há forte semelhança entre o parcelamento e a moratória.

Expliquemos melhor. Na moratória, uma vez previstos os requisitos do art. 153 do CTN, é possível estipular o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo de duração do favor (inciso III, *b*). Diante disso, sempre foi comum a afirmação de que o parcelamento seria, na realidade, uma dilação de prazo, com autorização para adimplemento em prestações, ou, simplesmente, uma “moratória parcelada”. Ou, ainda: uma forma de pagamento de débitos tributários, após o período de seus vencimentos, normalmente em prestações mensais, durante alongado período de tempo, revestindo a natureza de uma *moratória*.

Com a inclusão do art. 155-A pela LC n. 104/2001, muitos tributaristas afastaram a afirmação de que o parcelamento seria uma espécie de moratória, uma vez que o parcelamento passou a ficar sujeito, subsidiariamente, às normas a ela relativas, conforme preceitua o § 2º.

A nosso ver, os institutos jurídicos da moratória e do parcelamento, que outrora se aproximavam – e até se confundiam –, desfrutam na atualidade de total autonomia.

Por fim, vale ressaltar que é inconstitucional a cláusula constante no termo de parcelamento que determine a renúncia, expressamente, à discussão judicial dos débitos tributários, uma vez que é inafastável o princípio da universalidade da jurisdição, previsto no art. 5º, inciso XXXV, da CF.

Capítulo 25

◆ Extinção do Crédito Tributário

1. Considerações iniciais

Inicialmente, é necessário abordar a questão sobre a natureza da lista a seguir delineada.

A maioria dos autores considera a enumeração do art. 156 do CTN taxativa (ou exaustiva), e não meramente exemplificativa. Isso significa que, em regra, apenas as modalidades expressamente nela elencadas podem dar ensejo à válida e legítima extinção do crédito tributário, e qualquer acréscimo de outras hipóteses à lista requer lei complementar da União sobre normas gerais tributárias. Essa também tem sido a orientação disposta em recentes julgados do Supremo Tribunal Federal.

2. Pagamento

O pagamento, disciplinado nos arts. 157 a 163 e 165 a 169 do CTN, é modalidade direta de extinção do crédito tributário, prescindindo de autorização por lei.

Em regra, o pagamento deve ser feito em pecúnia. Todavia, o art. 162 do CTN prevê o pagamento por meios sucedâneos: cheque, dinheiro, vale-postal, estampilha, papel selado ou processo mecânico.

A Lei Complementar n. 104/2001 trouxe novidade ao Código Tributário Nacional quando previu nova causa extintiva do crédito tributário: a *dação em pagamento*, constante do inciso XI do art. 156 do CTN.

É imperioso lembrar que a imposição de penalidade, decorrente do não cumprimento da obrigação acessória ou por ausência de

recolhimento do tributo, não dispensa, por óbvio, o pagamento integral do tributo devido. A penalidade é uma sanção pela infração à lei, e de maneira nenhuma pode substituir o tributo, conforme se depreende do art. 157 do CTN.

Nada mais lógico. Do contrário, como aceitar a possibilidade da penalidade excluir o pagamento de uma quantia a ela correspondente? (AMARO, 2008, p. 391).

Da mesma forma, o pagamento total de um crédito tributário não resulta na presunção do pagamento de outros créditos, referentes a mesmo ou outro tributo (art. 158, II) (AMARO, 2008).

Assim, não pode subsistir o argumento da Fazenda Pública de recusa do recebimento de pagamento de um tributo em razão de uma suposta dívida, ainda não paga, referente à outra exação, ou em virtude de o valor satisfeito ser menor do que o efetivamente devido. Qualquer quantia oferecida pelo contribuinte pode e deve ser recebida, sem afetar posterior cobrança de diferença, se for o caso (MACHADO, 2008, p. 198).

À época da edição do CTN, tal procedimento era prática corriqueira, porém, hodiernamente, os tributos são pagos, por via de regra, na rede bancária devidamente credenciada pelo Fisco (art. 7º, § 3º).

Sobre os juros, o art. 161 do CTN estabeleceu a taxa de 1% ao mês, independente da razão que tenha ocasionado o atraso no pagamento do tributo, e previu medidas sancionatórias aplicadas aos casos em que se tenha verificado atraso.

2.1 Consulta tributária

Trata-se de procedimento administrativo de satisfação de dúvidas atinentes à legislação tributária, formuladas pelo contribuinte ao Fisco. A consulta tributária tem previsão no CTN, no art. 161, § 2º.

O questionamento em consulta deve ser razoável, enfocando um possível deslize do legislador, que tenha omitido algo, ou, ainda, dito a lei, mas com obscuridade ou ambiguidade. Tais vícios de compreensão, como é cediço, repelem a segurança e certeza que

devem reger o diálogo entre a norma e seu destinatário. Daí se prever uma solução à satisfação da dúvida: a consulta tributária.

No âmbito federal, a consulta está regida pelos arts. 46 a 58 do Decreto n. 70.235/72, bem como pelos arts. 48 a 50 da Lei n. 9.430/96.

É importante realçar que o consulente pratica conduta comissiva, tradutora de boa-fé, respondendo, apenas, pelo [*tributo + correção monetária*]. Não se cobram juros moratórios nem multa, caso a resposta à consulta – de forma escrita e observados os requisitos legais que a permeiam – aperfeiçoe-se antes da data de vencimento do pagamento do tributo objeto de questionamento (art. 161, § 2º).

2.2 A restituição de pagamento indevido ou a maior e o prazo prescricional

O CTN, além dos prazos tradicionalmente oponíveis à Fazenda, cuida de lapsos temporais para o contribuinte pleitear a restituição de quantias pagas indevidamente, independentemente de a prática do ato pelo sujeito passivo ter ou não se operado por sua vontade ao tempo da realização do pagamento inconveniente. Com efeito, em Direito Tributário, “a vontade é irrelevante na formação da relação jurídica” (MACHADO, 2008, p. 202).

É claro que não estamos a discutir as vicissitudes provocadas pelo art. 166 do CTN, quando se mostra como inafastável empecilho à restituição dos tributos indiretos, conquanto paradoxalmente ele mesmo venha a se materializar no dispositivo legal que a autoriza.

São gravames dotados do fenômeno da repercussão financeira, havendo disparidade entre o contribuinte de fato e o contribuinte de direito. Aquele é a pessoa sobre a qual recai efetivamente o encargo financeiro do tributo, enquanto este é o sujeito passivo definido por lei como responsável pelo pagamento da exação.

Destarte, cabe ao contribuinte de direito pleitear a repetição do indébito, desde que fique comprovada a não transferência do encargo financeiro (prova da não repercussão) relativo ao tributo, ou esteja ele autorizado expressamente pelo terceiro que suportou o referido

encargo a receber a restituição (art. 166, do CTN e **Súmula 546 do STF**).

Via de regra, o pagamento indevido ou a maior será restituído (administrativa ou judicialmente), independentemente de provas sobejas. Vale dizer que, para o exercício do direito, é suficiente a apresentação da guia de recolhimento.

Ademais, o particular não está obrigado a inicialmente postular na órbita administrativa, para, após, recorrer à via judicial. Aliás, para o STJ, o prazo prescricional para a repetição de indébito não se interrompe e/ou suspende em face de pedido formulado na esfera administrativa.

Quanto ao tempo hábil a pleitear a restituição, diga-se que o inciso primeiro do art. 168 do CTN passou a ter nova interpretação à luz do art. 3º da LC n. 118/2005.

É fácil perceber que o art. 3º sepultou a teoria dos “cinco mais cinco”, por muitos anos chancelada no STJ, segundo a qual a restituição de tributos constituídos de lançamento por homologação obedecia a um prazo de 10 anos, ou seja, 5 anos para homologar (art. 150, § 4º c/c art. 156, VII, ambos do CTN) e outros 5 anos para a prescrição da ação (art. 168, I, CTN).

Com base no art. 150, § 4º, do CTN, o prazo para a homologação é de cinco anos, assim, a Fazenda Pública teria cinco anos para homologar o lançamento (a contar do fato gerador) e, findo este prazo, o sujeito passivo teria mais cinco anos para pleitear a restituição, ou seja, a consagração da tese dos “cinco mais cinco anos”.

O STJ decidiu, curiosamente, há um tempo, que o termo inicial para a contagem do prazo (cinco anos) de restituição de tributo pendente de *homologação tácita* seria a data do pagamento indevido.

Entretanto, em 1994, o STJ mudou o entendimento, passando a considerar, no âmbito do lançamento por homologação, a data da homologação tácita como o início do prazo para restituição. Nessa medida, passou-se a contar o prazo de cinco anos após o fato gerador, e, após, acrescia-se a este marco outro prazo de 5 anos, a contar da homologação.

De mais a mais, o art. 3º da LC n. 118/2005 traz a expressão “*para efeito de interpretação do inciso I...*”, deixando clara a intenção do legislador em interpretar um dispositivo em aplicação.

A lei tributária poderá atingir fatos passados quando esta for expressamente interpretativa, isto é, quando for criada meramente para esclarecer um ponto obscuro na legislação vigente, e tal esclarecimento não poderá acarretar aplicação de penalidades.

Parece-nos, portanto, que o legislador pretendeu imprimir na norma em comento (LC n. 118/2005) o cunho de lei *interpretativa*, a fim de revesti-la de vigência retrospectiva.

Entendemos que esta interpretação deve ter eficácia apenas para o futuro, ou seja, da vigência desta Lei Complementar em diante, prevalecendo a *segurança jurídica*. O STJ, em pouco tempo, chancelou esse modo de ver.

Vamos, agora, à análise do art. 169 do CTN.

A ação a que faz menção o indigitado artigo é a *ação de repetição de indébito*, e não a “ação anulatória de débito fiscal”, como se faz parecer. Não obstante a atecnia no dispositivo, se houver denegação do pedido na órbita administrativa, poderá o contribuinte se socorrer do Poder Judiciário, provocando-o por meio da ação judicial hábil ao ressarcimento de tributos pagos a maior ou indevidamente – *Ação de Repetição de Indébito*.

O artigo trata de prazo prescricional especial (biênio prescricional – uma exceção à regra do lustro do art. 174 do CTN), podendo estar sujeito a causas de suspensão ou interrupção.

O parágrafo único versa sobre causa interruptiva, com *dies a quo* no “início da ação judicial” – expressão que deve ser compreendida como a *data da distribuição da ação*. O detalhe curioso é que, interrompido o prazo, a contagem não se reinicia de imediato nem por inteiro, como costuma ocorrer. O recomeço se faz pela metade (um ano) e somente a partir da “intimação” (melhor seria citação) válida do representante da Fazenda. Trata-se de prazo afeto à prescrição intercorrente, devendo ser somente reconhecida se o autor for o responsável pela paralisação no processo. Assim, o direito do autor poderá ficar prejudicado se ele der efetiva causa a que o processo fique

paralisado, isto é, somente tem curso havendo demora decorrente de fato imputável ao autor da ação.

3. Compensação

A definição de compensação pode ser extraída do direito privado, conforme os arts. 368 a 380 do Código Civil (Lei n. 10.406/2002), segundo o qual a compensação é modalidade extintiva de obrigação, quando se é devedor e credor, concomitantemente.

Ocorre, portanto, a “extinção de obrigações recíprocas entre as mesmas pessoas que se reputam pagas (totalmente ou parcialmente)” (MELO, 2008, p. 375).

Trata-se de modalidade indireta (por lei) de extinção do crédito tributário, por meio do confronto entre créditos e débitos, evitando-se a desnecessária “(...) multiplicação de providências administrativas e demandas judiciais. Notória a vantagem da compensação na medida em que inúmeras transações se entrecruzam em sentidos diversos. Dessa forma, poupam-se várias complicações e ônus, em razão da simples amortização dos créditos recíprocos, eliminando-se repetidas transferências ou movimentações de dinheiro e os naturais riscos de atrasos, perdas, etc.” (MELO, 2008, p. 375).

Observe os arts. 170 e 170-A do CTN.

A compensação não pode ser feita ao bel-prazer do contribuinte, pois carece de lei autorizativa e, mais especificamente, de uma autorização do Poder Executivo (com respaldo naquela lei para efetuarla). Exemplo: a Lei n. 8.383/91 (art. 66 c/c o art. 39 da Lei n. 9.250/95) permite a compensação dos tributos federais com a mesma destinação constitucional ou quando arrecadados pelo mesmo sujeito ativo.

Acresça-se a isso o fato de que a *lei ordinária* que disciplinar o regime da compensação não pode estabelecer condições e restrições que resultem na inviabilização, ou mesmo inibindo a plena e integral compensação (MELO, 2008, p. 375).

O contribuinte não pode apurar a *certeza e liquidez* sem contar com a chancela do Executivo ou do Judiciário. Nos casos em que a compensação de tributos depender de autorização do Fisco, tal permissão não pode ser eivada de caprichos praticados pela autoridade

sob a manta de poderes discricionários. Como ensina Pontes de Miranda, na compensação inexistente *arbitrium*; por isso, onde couber a compensação, sua alegação produz efeitos *ipso jure* (PONTES DE MIRANDA, 1984, p. 334).

Ressalte-se que a Lei Complementar n. 104/2001 inovou ao trazer o art. 170-A, exigindo o trânsito em julgado da sentença autorizativa de compensação, na ação na qual se pleiteia o encontro de débitos e créditos, obstaculizando, com maior vigor, a obtenção do direito de compensar por meio de provimento judicial *initio litis*, isto é, por liminar em mandado de segurança ou por *tutela* em ações ordinárias, a par das **Súmulas 212 e 213 do STJ**.

Diga-se que o art. 170-A do CTN somente é aplicável aos casos em que o contribuinte já pagou determinado tributo, que entende indevido pela invalidade da lei que o instituiu. Portanto, veda-se a compensação neste caso.

Estando a lei ainda em vigor, é necessário o ajuizamento da ação, além do trânsito em julgado de decisão que lhe seja favorável para que se opere a compensação. Por outro lado, se já houver declaração da inconstitucionalidade da lei pelo STF, Resolução do Senado a respeito ou se se tratar de mero erro de cálculo, entendemos que o dispositivo não há de ser aplicado, permitindo-se a compensação.

4. Transação

A transação é o acordo para concessões recíprocas que põem fim ao litígio, conforme os arts. 840 a 850 da Lei n. 10.406/2002. Há previsão específica no CTN, conforme o art. 171.

Neste ajuste legal, como mais uma modalidade indireta de extinção do crédito tributário, há reciprocidade de ônus e vantagens. Ademais, depende a transação de lei autorizativa para sua instituição, na qual deve ser indicada a autoridade competente para realizar a transação em cada caso, bem como explicitar as concessões que poderão ser feitas ao contribuinte.

Aqui, novamente, não se trata de providência que fique *a critério da autoridade administrativa*. Esta deve cingir-se aos motivos legais que dão ensejo ao perdão, como a situação econômica do sujeito

passivo; erro ou ignorância escusáveis do contribuinte, quanto à matéria de fato; diminuta importância do crédito tributário, dentre outros (art. 172, incisos I a V, CTN).

O CTN admite tão só a transação *terminativa*, e não a “preventiva”. Com efeito, é pressuposto de tal causa extintiva do crédito tributário a existência de um litígio entre o Fisco e o contribuinte. Ademais, o art. 171 anuncia o termo “determinação” (*sic*; leia-se *terminação*) do litígio, sem fazer menção a que tipo de litígio se refere, se judicial, se administrativo ou ambos. Entendemos que, no silêncio, é cabível a transação tanto em esfera judicial como na esfera administrativa.

5. Remissão

A remissão é o perdão da dívida pelo credor. É a liberação graciosa (unilateral) da dívida pelo Fisco. Observe o dispositivo do art. 172 do CTN. A remissão depende de autorização legal para sua instituição.

Tal instituto reflete uma discricionariedade da Administração Pública, ao excepcionar ao caso em exame a aplicação do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, muito embora essa liberalidade da Administração seja pautada pelas disposições trazidas pela Emenda Constitucional n. 3/93 (MELO, 2008, p. 386-387).

6. Decadência e prescrição

A decadência e a prescrição são causas que extinguem o crédito tributário, conforme a literalidade do CTN.

Com efeito, extinto estará o crédito tributário se o Fisco deixar de realizar o lançamento dentro do prazo que lhe é ofertado pela lei (decadência), ou deixar de propor a execução fiscal em prazo que também lhe é oponível (prescrição).

O aprofundamento do tema foi feito no capítulo 23 desta obra.

7. Conversão do depósito em renda

Após decisão definitiva administrativa ou judicial favorável ao sujeito ativo, o depósito integral efetuado no feito é convertido em renda a favor daquele, extinguindo-se o crédito tributário.

Ressalte-se que, durante a demanda, resguardada pelo depósito garantidor, o crédito tributário mantém-se suspenso, em consonância com o art. 151, II, do CTN. No entanto, ao término da demanda, quando há situação desfavorável ao sujeito passivo, dá-se a extinção do crédito tributário, anteriormente suspenso, com a conversão devida (art. 156, VI, CTN).

8. Pagamento antecipado e a homologação do lançamento

Nos tributos cujos lançamentos sejam por homologação, o sujeito passivo faz o pagamento com base em apuração realizada por ele próprio. Por isso, diz-se *pagamento antecipado*, porque feito antes do lançamento (antes da participação da autoridade administrativa). A extinção do crédito tributário não se verifica com o pagamento, mas com a soma deste com a homologação do lançamento (art. 150, § 4º, do CTN).

No lançamento por homologação há uma antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco homologá-lo em um prazo decadencial de 5 anos, contados a partir do fato gerador. O transcurso *in albis* do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o *procedimento homologatório tácito*, segundo o qual perde o Fisco o direito de cobrar uma possível diferença.

Nesse ponto, transborda o instituto da decadência nos lançamentos por homologação.

Após 5 anos, haverá a homologação tácita, vindo a reboque a perda do direito de lançar. Destarte, extingue-se definitivamente o crédito tributário, conforme o art. 156, VII, do CTN.

Todavia, se restarem apurados valores a pagar pelo contribuinte, o Fisco procederá ao lançamento de ofício da quantia não paga, acrescida de juros e das penalidades cabíveis (art. 149, V, do CTN).

9. Consignação em pagamento julgada procedente

A ação consignatória julgada procedente irá, ao seu término, extinguir o crédito tributário. Sabe-se, no entanto, que a ação consignatória (arts. 890 a 900 do CPC), quando do depósito judicial autorizado em seu início, conforme o rito processual, não representará uma causa extintiva do CTN, mas causa de suspensão do crédito tributário. O CTN também a prevê no art. 164.

Portanto, a consignação em pagamento permite que o sujeito passivo exerça seu direito de pagar o tributo, conforme as hipóteses previstas no art. 164 do CTN.

Ao término da demanda julgada procedente, a importância depositada é convertida em renda. A conversão em renda ocorrerá em favor do sujeito ativo credor, entendido como tal, a partir do juízo de convencimento formado pelo juiz da respectiva demanda, cabendo o acréscimo de *juros de mora*, sem prejuízo das *penalidades* cabíveis, caso se trate de valor depositado inferior (art. 164, § 2º, do CTN).

10. Decisão administrativa irreformável

Esta causa extintiva se refere às decisões administrativas favoráveis ao contribuinte, uma vez que, se contrárias, não terão o condão de extinguir o crédito tributário, haja vista restar ao sujeito passivo a possibilidade de reforma na via judicial, na tentativa de impor sua argumentação desconstitutiva da relação jurídico-tributária.

11. Decisão judicial passada em julgado

A decisão judicial passada em julgado é extintiva do crédito tributário, uma vez representando o último pronunciamento a ser emitido por autoridades julgadoras, quanto às lides que se apresentam à sua apreciação. A coisa julgada é de efeito absoluto. Nem mesmo a lei poderá prejudicá-la, conforme se depreende do art. 5º, XXXVI, *in fine*, CF.

12. Dação em pagamento

Prevista nos arts. 356 a 359 do Código Civil (Lei n. 10.406/2002), a dação em pagamento representa o ato de dar em pagamento algo em substituição à pecúnia.

O CTN admite tal modalidade extintiva para *bens imóveis*, exclusivamente. Corresponde a um procedimento administrativo que encerra a entrega voluntária do bem imóvel pelo contribuinte-devedor.

Ademais, pode-se afirmar que a dação em pagamento encontra respaldo nos dizeres insertos no art. 3º do CTN, quando se traduz o tributo em prestação pecuniária ou *em cujo valor nela se possa exprimir*. Daí se nota a possibilidade de materialização do tributo em prestação diversa da estritamente pecuniária, dando azo à figura da dação em análise.

Após o estudo da dação em pagamento, podemos assegurar que despontam *quatro* modalidades indiretas de extinção do crédito tributário, isto é, dependentes de lei autorizativa: *compensação, transação, remissão e dação em pagamento*.

É vedada a dação em pagamento de bens móveis, como, por exemplo, pagar tributo *in natura* ao Fisco, por meio de entrega de sacas de arroz, um carro ou uma obra de arte. Permanece igualmente proibida em nosso ordenamento jurídico a satisfação de dívida de natureza tributária por meio do trabalho, o que, aliás, nem mesmo se caracterizaria como dação em pagamento, pois o labor corresponde a uma prestação de “fazer”, e não de “dar” (ALEXANDRINO; PAULO, 2007, p. 280).

Capítulo 26

◆ Exclusão do Crédito Tributário

1. Considerações iniciais

A exclusão do crédito tributário, por meio da isenção e anistia, consiste na inviabilidade de sua constituição, ou seja, são situações em que, mesmo ocorrido o fato gerador e a obrigação tributária, não haverá lançamento e, conseqüentemente, não haverá o crédito tributário.

A isenção e a anistia são normas desonerativas de deveres patrimoniais do contribuinte, atingindo-se o tributo, no caso de uma lei isentante (isencional ou isentiva), ou a multa (no caso de uma lei anistiadora). Em palavras simples, “isenta-se o tributo”, “anistia-se a multa”.

A isenção justifica-se no plano socioeconômico da realidade social que a avoca, enquanto a anistia encontra motivação no intuito do legislador em retirar o timbre de impontualidade do inadimplente da obrigação tributária. De outra banda, despontam leis anistiadoras para fulminar multas que deveriam ser impostas àqueles que descumpriram certos deveres instrumentais, mantendo-se na impontualidade, mas que ainda não foram notificados.

É cediço que o poder de isentar ou anistiar é correlato ao poder de criar tributos ou exigir penalidade, devendo haver uma simetria no plano da competência tributária, na esteira dos binômios “instituir-isentar” ou “instituir-anistiar”.

Destacamos abaixo *regras comuns* a ambas as modalidades, seja isenção ou anistia, que se encontram expressamente previstas no CTN

e na CF, como uma forma atraente de apresentar o tema, neste tópico de “considerações iniciais”:

- a) Art. 97 do CTN: condiciona à reserva legal a disciplina das hipóteses de exclusão do crédito tributário.
- b) Art. 150, § 6º, da CF: exigência de *lei específica* para a concessão de isenção ou anistia.
- c) Art. 111, I, do CTN: prevê a utilização compulsória do *método literal* na interpretação de dispositivos que versem sobre exclusão do crédito tributário.

Ad argumentandum, a “interpretação literal é a que vai até os limites da expressividade da linguagem jurídica. Enquanto as palavras da lei da isenção forem susceptíveis de interpretação ou de compreensão, o intérprete poderá estendê-las, desde que não distorça o sentido possível” (TORRES, 2005a, p. 314).

Nesse sentido, impende registrar que onde se interpreta literalmente, descabida será a utilização dos métodos integrativos da legislação tributária, constantes do art. 108, I ao IV, do CTN. Nesse diapasão, não se pode utilizar, v.g., a analogia para obter a extensão dos efeitos de uma lei isentiva, aplicável a certa categoria de beneficiários, a outra categoria, sob a alegação de que se trata de atividades análogas.

- d) Art. 175, parágrafo único, do CTN: mesmo com a exclusão do crédito tributário, não se dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, ou seja, caso haja a concessão de isenção do ICMS (obrigação principal), a norma isentante não implica a dispensa da emissão de nota fiscal (obrigação acessória).
- e) Art. 179, § 2º, do CTN: caso tenhamos a anulação de uma lei concessiva de isenção, que não tenha sido concedida em caráter geral, haverá a exigência dos *tributos e dos juros*, em regra. A imposição de multa dependerá do comportamento do beneficiário:

I – se ele tiver agido com dolo, para se beneficiar da norma exonerativa sem a merecer, haverá a incidência da multa, cobrando-se, portanto, [tributo + juros + multa]. Neste caso, o tempo decorrido entre a concessão da isenção e sua revogação não se

computará para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito;

II – se ele tiver agido sem dolo, não haverá a incidência da multa, exigindo-se tão somente [tributo + juros]. Neste caso, a revogação só poderá ocorrer antes de prescrito o referido direito.

Frise-se que as mesmas disposições devem ser aplicadas à anulação de uma lei anistiadora, conforme o art. 182, parágrafo único, do CTN, respeitadas as adaptações no plano da exigibilidade, haja vista a anistia não se referir a tributo, mas a multas, impondo-se, diante de sua anulação, um dever afeto à prestação não tributária.

Por derradeiro, é imperioso destacar que tais causas excludentes do crédito tributário mantêm estreito relacionamento com o *princípio da irretroatividade tributária*. A lei isentiva, por se referir a tributos, deve total subserviência a tal postulado, devendo desonerar aqueles tributos cujos fatos geradores sejam futuros, estando ainda por ocorrer.

2. Estudo da isenção

2.1 Isenção: a incidência ou a não incidência da norma

A isenção é instituto de conceituação polêmica: sua natureza jurídica oscila entre os parâmetros de *não incidência* e *incidência* da norma.

Para a doutrina tradicional (MORAES, 1964, p. 673; FALCÃO, 2002, p. 66; SOUSA, [s/d], p. 75-76; COELHO, 1968, p. 176; MARTINS, 1969, p. 162; VALÉRIO, 1970, p. 173; FANUCCHI, 1975, v. I, p. 370), a isenção é uma mera *dispensa legal de pagamento de tributo devido*, verificando-se em uma situação na qual há legítima *incidência*, porquanto se deu um fato gerador, e o legislador, por expressa disposição legal, optou por dispensar o pagamento do imposto.

A regra de isenção incide para que a da tributação não possa incidir, invertendo-se, pois, a dinâmica da “jurisdicização” do evento. Em

outras palavras, em vez de incidir primeiro a regra da tributação, incide antes a norma isentiva.

É evidente que o legislador, ao tratar do tema no Código Tributário Nacional, indicando a isenção e a anistia como causas excludentes do crédito tributário, revela uma clara disposição para considerar, v.g., a isenção como “dispensa legal do tributo devido”. Nessa medida, acolhe o pensamento de que a lei, em primeiro lugar, prevê as hipóteses em que o tributo será devido; após, tais hipóteses devem se materializar no plano fático da realidade social; em seguida, nasce a obrigação tributária, devendo-se o tributo; por fim, a lei isencional incide, obstaculizando a constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Igualmente constatável é o fato de que tal entendimento, pelo menos do ponto de vista doutrinário, encontra-se superado, devendo os olhares do estudioso mais atento e atual voltarem-se para o conceito segundo o qual a isenção apresenta-se como uma *exceção* à norma de tributação (MACHADO SEGUNDO, 2007, p. 350).

Por oportuno, importante destacar que a isenção, como causa de exclusão do crédito tributário, demarca situações em que se configura tratamento diferenciado entre pessoas, coisas e situações. É da essência dessa norma exonerativa a estipulação de discrímes razoáveis, sem que isso revista a lei de inconstitucionalidade, haja vista o subjacente interesse público a que sempre deve visar. Aliás, é este interesse público que servirá para guiar a lei isentante em direção ao princípio da capacidade contributiva, buscando-se o atingimento, no plano imediato, de seu mister *extrafiscal*, e, no plano mediato, da *justiça fiscal* que lhe é imanente (PAULSEN, 2007, p. 1131).

A isenção pode ser concedida de forma *geral* (de modo objetivo) ou de forma *específica* (de modo subjetivo ou pessoal). Explicando melhor, diz-se que a isenção concedida em *caráter geral* decorre do fato de que o benefício atinge a generalidade dos sujeitos passivos, independentemente de qualquer comprovação de alguma característica pessoal e particular que dote o beneficiário de certo exclusivismo para fruir o benefício.

Já a isenção em *caráter individual* decorre de restrição legal do benefício às pessoas que preencham determinados requisitos, de forma que a sua fruição dependerá de requerimento endereçado à Administração Tributária no qual se comprove o cumprimento dos pressupostos legais, conforme previsto no art. 179, do CTN.

2.2 A revogação da lei isentiva

É possível à lei isentiva estipular prazo e condições para sua concessão. Com efeito, as isenções podem ser revogadas a qualquer tempo, salvo as isenções onerosas, vez que estas têm prazo certo e condições determinadas, previstas no art. 178 do CTN.

A regra que prevalece na seara das isenções é a da *revogabilidade plena*. Como ressalva, destaca-se um tipo de isenção – aquela considerada *onerosa* (também intitulada *bilateral* ou *contraprestacional*), ou seja, a isenção sujeita a prazo certo e a determinadas condições (requisitos cumulativos), constante do art. 178, acima reproduzidos.

Nota-se, com clareza meridiana, que as isenções concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições não podem ser revogadas. Não há dúvida: não se pode admitir que o contribuinte-beneficiário venha a ser surpreendido com uma revogação do benefício, de modo inopinado, frustrando-lhe a sensação de confiança que projeta na relação que o une ao Estado tributante e, agora, isentante. Curiosamente, insta mencionar que se a isenção, neste caso, é irrevogável, a lei que a veicula não o é. A lei pode ser sempre revogada. Ademais, temos dito que a onerosidade das isenções, criando-lhe uma “blindagem” contra os efeitos de exigibilidade da lei revogadora do benefício legal, desponta a partir do preenchimento cumulativo de dois requisitos, constantes do art. 178. Assim, isenção onerosa é aquela “temporal + condicional”, indicando que o Estado se comprometeu a exonerar o contribuinte-beneficiário por um lapso temporal respectivo, arcando com o “custo do tempo”, enquanto o contribuinte se predispôs a cumprir determinadas condições exigidas pelo Fisco desonerador, arcando com o “custo do benefício”.

É curioso observar que o legislador constituinte já havia tratado do tema, em sede constitucional, no § 2º do art. 41 do ADCT.

Frise-se que a parte final do art. 178, ora estudado, faz menção ao art. 104, III, do CTN, que associa o princípio da anterioridade tributária anual ao campo da extinção ou redução de isenções, ressalvados os benefícios mais favoráveis ao contribuinte.

Sabe-se que tal preceptivo irradiou efeitos até a edição da Emenda Constitucional n. 18/65, quando foi afastado, dando lugar à anterioridade da lei fiscal.

Para vários doutrinadores, esse comando se encontra revogado (PAULSEN, 2007, p. 856; MACHADO, 2008, p. 95) ou, pelo menos, contempla incisos (I e II) “inapelavelmente derogados” (OLIVEIRA, 1998, p. 254). Com efeito, o mencionado dispositivo choca-se com o texto constitucional hodierno – a Carta Magna de 1988 –, uma vez que o princípio da anterioridade tributária, na esteira constitucional, diferentemente da dicção do art. 104 do CTN:

- 1) não diz respeito apenas a impostos sobre o patrimônio e a renda, referindo-se a tributos em geral;
- 2) não se atrela tão somente a “impostos”, mas a tributos em geral, ressalvados os casos de exceção (art. 150, § 1º, CF);
- 3) não se refere à “entrada em vigor” da lei, mas à sua eficácia.

2.3 A isenção e o princípio da legalidade tributária

Conforme se estudou na parte introdutória deste capítulo, a lei concessiva da isenção deve ser editada pela pessoa política que detém a competência tributária para instituir o tributo.

Ademais, a lei que concede uma isenção deve ser específica, conforme o art. 150, § 6º, da CF. Logo, não se admite lei isentante geral, devendo a norma ou tratar apenas de isenção, ou versar sobre um imposto de maneira específica.

Por fim, destaque-se que a lei que deve isentar, como regra, é a *ordinária*. Impende mencionar que pode haver situações de isenção

previstas em *lei complementar*, como nos casos de tributos cuja instituição adstringe-se a tal norma.

Com efeito, se há tributos criados por lei complementar, serão isentos por idêntica lei complementar. É o que deve ocorrer com o imposto sobre grandes fortunas (após o exercício de sua competência tributária, é claro), com os empréstimos compulsórios, com as residuais contribuições sociais previdenciárias e, por fim, com os impostos residuais.

Confirmando a ideia de simetria no plano da competência tributária, o art. 151, III, da Constituição Federal proíbe que a União conceda isenções de tributos que estejam fora de sua competência tributária. São as chamadas *isenções heterônomas* ou *heterotópicas*.

No entanto, é imperioso destacar que o próprio texto constitucional excepciona esta regra. Um bom exemplo que pode ser citado é a autorização constitucional que permite, mediante lei complementar federal, a concessão de isenções do ISS nas exportações de serviços para o exterior, conforme previsto no art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal.

O *caput* do art. 176 do CTN, por sua vez, reafirma que a regra da isenção sempre decorre de lei, que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração, ainda quando prevista em contrato.

De acordo com o parágrafo único do art. 176 do CTN, é possível afirmar que a isenção pode abranger parte do território da entidade tributante, levando-se em consideração as particularidades locais. Trata-se da chamada “isenção geográfica”, assim denominada por Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 170).

No entanto, deve-se observar o princípio da uniformidade geográfica previsto no art. 151, I, da Carta Magna, que proíbe 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 socioeconômico entre as diferentes regiões do País”. Observe que a isenção ou incentivo fiscal para certa região só podem

estar justificados na exceção constante do dispositivo constitucional citado, exsurgindo no bojo da necessidade de equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

É mister destacar que o *caput* do art. 179 do CTN, conquanto não mencione expressamente a *isenção individual*, deixa implícita em seu texto essa forma de concessão, ou melhor, de reconhecimento do benefício por despacho da autoridade administrativa, em requerimento do interessado com a prova de preenchimento das condições previstas em lei ou contrato para concessão.

Trata-se de uma isenção que se contrapõe àquela concedida em caráter geral, quando diretamente concedida por lei, independentemente de despacho administrativo, a que o preceptivo se refere. Frise-se, em tempo, que o despacho individual que reconhece o direito à isenção possui natureza meramente *declaratória*, uma vez que a concessão do benefício é matéria sob expressa reserva de lei específica, conforme o art. 150, § 6º, CF.

Por fim, insta lembrar que, segundo o art. 179, § 2º c/c o art. 155, ambos do CTN, a isenção, quando concedida em caráter individual, não gera direito adquirido, podendo ser “revogada” (ou, com maior rigor, anulada) nos casos de fruição do benefício sem a satisfação das condições.

2.4 A isenção e os tributos bilaterais

A isenção, em regra, atingirá os tributos unilaterais, ou seja, aqueles não vinculados à atividade estatal, no caso, os impostos. Como é cediço, as taxas e as contribuições de melhoria são tributos contraprestacionais (retributivos), não adaptáveis, em princípio, ao benefício isencional.

Além disso, a isenção não atingirá os tributos cuja competência tributária não tenha sido exercida (são as chamadas *isenções em branco*). É o que disciplina o art. 177, do CTN.

Entretanto, ocorre que a presença da cláusula “salvo disposição de lei em contrário”, prevista no artigo citado, torna possível a extensão da isenção às taxas e contribuições de melhoria. No entanto, o mesmo não se pode afirmar quanto aos tributos instituídos posteriormente,

uma vez que a exigência de especificidade da lei instituidora do benefício (art. 150, § 6º, da CF) inviabiliza a concessão de isenção para tributos a serem criados.

3. Estudo da anistia

A anistia se infere no campo das infrações, ofertando-lhes o perdão por meio dos efeitos de sua lei de incidência.

Com efeito, a multa cumpre desiderato particular: ao mesmo tempo que, no *plano preventivo “geral”*, visa inibir possíveis infratores, tentando dissuadi-los do propósito de inadimplir a obrigação, busca-se, na *serra preventiva “especial”*, trazer o castigo ao que desrespeita as normas, tentando inculcar-lhe o desinteresse pela reincidência da infração. A par disso, não se pode perder de vista que a multa tem, ainda, uma *função educativa*, tendente à formação de uma cultura de moralidade fiscal, que venha inibir o intuito fraudador da lei tributária (NOGUEIRA, 1995, p. 439).

A anistia é uma causa de exclusão do crédito tributário, consistente no perdão legal das penalidades pecuniárias antes da ocorrência do lançamento da multa. Com efeito, a “anistia é o perdão de infrações, do que decorre a inaplicabilidade da sanção” (AMARO, 2008, p. 455).

Nesse contexto, subordina-se ao princípio da reserva legal (art. 97, VI, do CTN), à semelhança da isenção.

Vale dizer que a anistia visa ao perdão da falta, da infração, impedindo que surja o crédito tributário correspondente à multa exigível pelo descumprimento do dever obrigacional tributário (MACHADO, 2008, p. 235-236). Essa é a sua consequência.

Conforme dispõe o *caput* do art. 180 do CTN, a anistia, consistindo-se no perdão da falta cometida pelo contribuinte, bem como das penalidades desse fato decorrentes, abrange exclusivamente as infrações cometidas antes da vigência da lei que a concedeu, o que a torna de efeito retrospectivo, diferentemente da isenção, cuja lei deve conter vigência prospectiva.

Existem dois momentos temporais que delineiam a possibilidade de concessão do benefício anistiador. É que a anistia somente pode ser concedida *após o cometimento da infração e antes do lançamento da*

penalidade pecuniária, uma vez que, se o crédito já estiver constituído, a dispensa somente poderá ser realizada pela via da remissão, configurando hipótese de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, inciso IV, do CTN.

Conforme o art. 181 do CTN, a anistia pode ser geral ou limitada, sendo, neste último caso, concernente:

- a) às infrações relativas a determinado tributo;
- b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
- c) à determinada região do território da entidade tributante, em função de condições peculiares;
- d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei concessiva do favor ou pela autoridade administrativa.

É possível inferir que as características acima reproduzidas atêm-se, com exclusivismo, às anistias concedidas de modo limitado. *A contrario sensu*, às anistias gerais podem ser atreladas as seguintes regras:

- a) aplicáveis às infrações da legislação relativas a mais de um tributo da pessoa política (ou a todos os tributos da pessoa política);
- b) aplicáveis às infrações punidas com penalidades pecuniárias de qualquer valor pecuniário;
- c) incidentes sobre todo o território da entidade tributante;
- d) não condicionadas a pagamento de tributos.

É imperioso enaltecer que a exclusão do crédito tributário, quer quanto à anistia, quer quanto à isenção, não dispensa o cumprimento das obrigações tributárias acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído. Acresça-se, ainda, que a anistia não alcança os atos qualificados como crime, contravenção, dolo, fraude ou simulação e, salvo disposição em contrário, aqueles praticados em conluio, conforme dispõe o art. 180, I e II, do CTN.

Nos casos apresentados, “descaberia a aplicação da lei que declarasse anistiada a infração” (AMARO, 2008, p. 458).

Observa-se, no inciso II do art. 180, a cláusula “salvo disposição em contrário”, nos casos de infrações resultantes de conluio entre

pessoas naturais ou jurídicas. É sabido que o conluio – “o concerto voluntário entre mais de uma pessoa para a prática do ilícito” (AMARO, 2008) – pressupõe o dolo. Nessa medida, não se torna aceitável o entendimento, com espeque na cláusula mencionada, segundo o qual, havendo disposição legal permissiva, será possível estender a anistia a infrações resultantes de conluio entre pessoas. Se há proibição de anistia para as infrações dolosas, consoante o inciso I do art. 180, torna-se paradoxal a aceitação, ainda que em grau de ressalva, da anistia para o conluio.

Por derradeiro, repise-se a ideia de que o despacho concessivo do favor em comento não gera direito adquirido (art. 182, parágrafo único, do CTN), conforme já se explicou alhures neste capítulo.

Observe que a efetivação da anistia limitada será feita por meio de despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão. Tal despacho não é garantidor de direito adquirido, avocando-se o teor do art. 155 do CTN. Vale dizer que será possível exigir, em face do ato revogatório, o tributo e os juros de mora. A estes se acrescerá a multa, caso o beneficiário, ou terceiro em benefício dele, tenha obtido o favor legal com dolo ou simulação, fazendo com que não se compute, para efeitos de prescrição, o tempo decorrido entre a concessão da anistia e a sua revogação. As disposições do art. 155, aliás, aplicam-se, igualmente, aos institutos da moratória (arts. 152 a 155, CTN), da remissão (art. 172, parágrafo único, CTN), e, conforme se detalhou neste capítulo, ao da isenção (art. 179, § 2º, CTN).

Em tempo, não é demasiado lembrar que, sendo a *isenção* e a *anistia* causas excludentes do crédito tributário, despontando ambas após o nascimento da obrigação tributária e antes do lançamento, na visão clássica da doutrina – de chancela do STF, inclusive –, não é possível imaginar um tributo ou multa, já lançados, sendo alvos de isenção ou anistia, respectivamente. Logo, não “se isenta” tributo formalizado por um lançamento (notificação de débito ou auto de infração). Nem mesmo “se anistia” uma multa já lançada. Todavia, questionar-se-ia: qual é o nome de tal favor desonerativo?

Doutrinariamente, somos da opinião de que se trataria de uma remissão (art. 156, IV, do CTN), causa extintiva do crédito tributário, passível de ocorrência *após* o lançamento, a ser estudada no próximo capítulo.

Capítulo 27

◆ Administração Tributária e Disposições Finais do CTN

1. Considerações iniciais

A Administração Tributária traduz-se num conjunto de ações e atividades, integradas e complementares entre si, que almejam garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária, que se mostra por meio da presença fiscal, quer no âmbito da facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, quer na construção e manutenção da percepção de risco sobre o calculado inadimplemento. Essas ações e atividades se sustentam na normatização da legislação tributária e num conjunto integrado de sistemas de informação, alimentados por dados cadastrais e econômico-fiscais, fornecidos ao Fisco pelos próprios contribuintes ou por terceiros, mediante a apresentação de diversas modalidades de declarações.

Sabe-se que, na Administração Pública, prevalece o regime jurídico de direito público, o qual prima pela *indisponibilidade do interesse público*, legitimando a Administração Tributária a exercer adequadamente suas funções estatais, a par da proteção aos direitos individuais. Como bem lembra Dirley da Cunha Jr., “as prerrogativas não são privilégios ou regalias, mas sim *poder-dever (ônus)*”.

Diante do vasto campo de atuação estatal, a execução das funções não poderá passar ao largo da obediência a certos vetores principiológicos, bem descritas por José Carlos Francisco (2005, p. 1368), quais sejam: (I) legalidade; (II) supremacia do interesse público; (III) impessoalidade; (IV) presunção relativa de validade ou legalidade; (V) presunção relativa de veracidade.

Diante do exposto, pode-se afirmar que a fiscalização tributária, na busca do fim público a que visa e na preservação dos direitos dos administrados de que não se prescinde, deve se orientar, em primeiro lugar, pelos vetores ou princípios gerais acima destacados, sem descurar da condução dos atos administrativos, a ser regida pelas regras de competência, finalidade, motivação, forma, procedimento e publicidade (FRANCISCO, 2005, p. 1367). Tudo isso – é bom que se diga – na corrente dos mandamentos axiológicos da *razoabilidade e da proporcionalidade*, dois importantes instrumentos limitadores do Poder do Estado (v.g., na seara das sanções político-tributárias), a fim de que a exigência fiscal não se torne desarrazoada e desprovida de contextualização com o plano da realidade jurídico-social.

De fato, se a *Administração Tributária* é fundamental para a consecução do fim a que visa o Poder Público em seu mister tributacional, de retirada compulsória de valores daqueles que ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária, hão de existir garantias de uma salutar arrecadação, que tangencie (I) os procedimentos fiscalizatórios adequados, (II) a cobrança judicial dos importes tributários inscritos em dívida ativa e, (III) finalmente, as medidas de controle e verificação da regularidade fiscal do contribuinte. Tais medidas correspondem aos três tópicos norteadores do capítulo ora iniciado, isto é, fiscalização, dívida ativa e certidões negativas (arts. 194 a 208 do CTN).

Como *fiscalização*, entende-se a ação estatal que, orientada pelo princípio da isonomia, deverá identificar o (des)cumprimento das obrigações tributárias, punindo o comportamento indesejado e, em caráter pedagógico, dissuadindo o contribuinte omissivo e recalcitrante da insistência no inadimplemento obrigacional.

A *dívida ativa* representa a fase de cobrança judicial do tributo exequível, após a frustração no intento de carregá-lo para a Administração Pública, por meio do lançamento que inexoravelmente a precede.

A bem da verdade, os dispositivos do Código Tributário Nacional, adiante esmiuçados, são demasiadamente esclarecedores, quando não

autoexplicativos, permitindo ao leitor uma assimilação tranquila e bem-sucedida da matéria.

2. Fiscalização

A fiscalização se materializa em atos de verificação do cumprimento de obrigações tributárias, quer sejam principais, quer sejam acessórias. São atos decorrenciais da faculdade outorgada pela Constituição Federal às pessoas políticas, quanto à instituição de tributos. Assim, o procedimento fiscalizatório traduz-se em um poder-dever cometido às entidades impositoras.

É importante frisar, de início, que, por *legislação tributária*, deve-se compreender, à luz dos arts. 96 a 100 do CTN, não apenas a lei em sentido estrito, mas também os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares.

A fiscalização deve permear seu trabalho mantendo-se fiel aos campos de interesse da Administração, sem promover a extrapolação da sua competência administrativa. Temos dito que a exigência estatal deve homenagear a parcimônia, a fim de que o cumprimento da medida pelo administrado venha a alimentar o interesse público que a justifica. Toda exigência deve ser geral, dotada de razoabilidade e tendente a proteger os interesses públicos primários.

O art. 195 do CTN, por sua vez, estabelece a obrigação do contribuinte de exibir seus controles fiscais e contábeis à fiscalização.

Evidencia-se que o dispositivo acima destacado tem o condão de anular qualquer restrição legal ao poder-dever que tem a autoridade fiscal de examinar quaisquer livros, papéis ou documentos fiscais ou comerciais do sujeito passivo (AMARO, 2008, p. 480-481).

O entendimento do STF, no que diz respeito ao tema, sinaliza a inadmissibilidade de quaisquer medidas coercitivas de exigência de tributo. As súmulas editadas pelo Pretório Excelso exteriorizam esta visão protetiva, conforme se nota nas **Súmulas 70, 323 e 547**.

Além disso, saliente-se que eventuais disposições legais, limitativas ou obstativas do direito de examinar mercadorias ou documentos pertencentes ao sujeito passivo fiscalizado, não são plausíveis, uma vez que se apresenta assente a jurisprudência, no sentido de que “estão

sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária, quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação” (Súmula 439 do STF). É que a Súmula 439 do Supremo Tribunal limita o exame fiscal de livros “aos pontos objeto da investigação” (AMARO, 2008, p. 481).

Não se pode perder de vista, ademais, que o art. 1.193 do Código Civil reforça o entendimento de que as restrições obstativas do exame da escrituração, parciais ou não, devem ser evitadas diante da fiscalização fazendária.

De outra banda, havendo recusa por parte do contribuinte à exibição de seus livros e papéis à autoridade fiscal, será possível ensejar o lançamento por arbitramento (art. 148 do CTN), sem prejuízo de incorrer em crime contra a ordem tributária (art. 1º, I, da Lei n. 8.137/90, bem como, quando for o caso, nas penas do art. 330 do Código Penal).

Temos dito que o § 1º do art. 144 do CTN é, antes de didático, demasiado lógico. Visa atender aos interesses do Fisco, nos planos arrecadatório e fiscalizatório, sem afetar os direitos do contribuinte (DINIZ, 2002, p. 464).

No parágrafo único do art. 195, está prevista a obrigação de guardar livros e documentos fiscais utilizados na escrituração, até que ocorra a prescrição dos créditos. Como se observa, o legislador não cita o prazo prescricional de 5 anos previsto no art. 174 do CTN – atitude providencial e parcimoniosa –, uma vez que a prescrição pode sofrer interrupção, o que esvaziaria o rigor do dispositivo.

As diligências de fiscalização reclamam formalidades, dentre as quais se destaca a obediência ao prazo máximo para conclusão da ação fiscal, na forma da legislação aplicável (federal, estadual, distrital ou municipal).

Nessa toada, inicia-se a fiscalização por meio de um *registro*, a ser feito em livro fiscal do sujeito passivo ou em documento separado, dando conta do termo de início de fiscalização. Ademais, anota-se o prazo para a conclusão dos trabalhos.

Essa demarcação, aparentemente singela, norteia dois importantes institutos do Direito Tributário, a saber: denúncia espontânea (art. 138,

parágrafo único, do CTN) e a decadência (art. 173, parágrafo único, do CTN).

O parágrafo único indica uma antecipação do termo *a quo* do prazo decadencial, na medida em que o marco inicial de contagem é deslocado do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a própria data da providência preparatória de constituição do crédito tributário.

Para configurar a espontaneidade na confissão tributária, é necessário que a denúncia seja oferecida anteriormente ao início de qualquer procedimento administrativo fiscal. Dessa forma, a simples notificação feita pela autoridade fiscal, solicitando que livros fiscais sejam exibidos dentro do prazo estabelecido em legislação, fulmina o direito à espontaneidade do sujeito passivo.

O comando do art. 197 do CTN obriga as pessoas citadas a prestarem informações quando solicitadas, mediante intimação escrita e independentemente de ordem judicial, a respeito de terceiros por interesse da fiscalização.

A intimação a que se refere este dispositivo é a de índole administrativa, uma vez que, mediante intimação judicial, todos, e não somente as pessoas citadas, têm de prestar informações.

É bom que se entenda que a intimação escrita é necessária às pessoas enumeradas nos incisos I a VI, independentemente de lei ordinária que as obrigue, uma vez que o próprio CTN já o fez. No entanto, consoante o inciso VII, haverá a necessidade de lei para quaisquer outras pessoas ou entidades não previstas nos incisos anteriores.

O art. 198 do CTN, a ser agora analisado, trata do sigilo que deve ser mantido, bem como de sua quebra.

É natural que, assim como cabe ao Fisco a capacidade de investigar o sujeito passivo, igualmente lhe compete a obrigação de manter sigilo sobre as informações obtidas durante os processos de fiscalização, sob pena de imposição de sanções administrativas, sem prejuízo daquelas previstas na legislação criminal.

O § 1º do art. 145 da CF estabelece que os impostos deverão ser graduados individualmente, buscando-se a justiça fiscal por meio do

postulado da capacidade contributiva. Na atividade fiscalizatória, tal postulado deve ser prestigiado ao mesmo tempo em que se preserva a posse das informações patrimoniais de que dispõe a autoridade lançadora, para levar a cabo a exigência do tributo.

O sigilo fiscal deve ser compreendido como meio de proteção às informações prestadas pelos contribuintes ao Fisco, assegurado pelos direitos fundamentais garantidos constitucionalmente, conforme dispõe o art. 5º, X e XII, da Carta Magna, dando guarida ao direito à privacidade e ao direito ao sigilo na comunicação de dados.

Com base nos incisos supracitados, pode-se concluir que a quebra de sigilo bancário e fiscal, calcado em procedimento administrativo, deflagra indevida intromissão na privacidade do cidadão.

A vedação constante do art. 198 do CTN comporta exceções, em **três** casos específicos. Assim, admite-se a divulgação de informações nos seguintes casos:

- a) requisição do juiz, no interesse da justiça (processo de qualquer natureza, civil ou penal);
- b) solicitação de informações, por outro órgão da Administração Pública, para a apuração de prática de infração administrativa, consoante o disposto no art. 198, § 2º, do CTN;
- c) troca de informações entre as entidades impositoras, por força de lei ou de convênio, conforme previsto no *caput* do art. 199 do CTN, que será comentado a seguir. Trata-se de dispositivo não autoaplicável, uma vez que depende de regulação por *lei* ou *convênio*. Tais instrumentos, na prática, são raros, desestimulando o mecanismo de permuta de dados entre as Fazendas Públicas, o que é de todo salutar.

A necessidade de processo tem sido entendida por alguns como meras investigações, sem o devido processo legal; para outros, entretanto, o processo deve ser compreendido como pressuposto da lide, abarcando o contraditório e a ampla defesa. Os primeiros defendem a prestação da informação e a busca da apuração do ato ilícito, sem que para isso seja vital a existência da lide propriamente dita; os últimos – aqueles que prestigiam o contraditório e a ampla defesa – propugnam a restrição ao fornecimento de dados em mero

procedimento, demonstrando a prevalência dos direitos fundamentais contra as investidas do Estado, que não deixa de contar com a via do Judiciário para obter o êxito na prestação de informações que repute indispensáveis (FRANCISCO, 2005, p. 1397).

Urge salientar que a Lei Complementar n. 104/2001 permitiu importantes ressalvas ao *princípio do sigilo fiscal*, como se pode notar nos dizeres insertos no § 3º do art. 198 do CTN.

Temos dito que tal comando veicula prática fiscal um tanto vexatória e irrazoável para o contribuinte, traduzindo-se, muitas vezes, em cobrança indireta de tributo.

Passemos, então, à análise do art. 199 do CTN.

O preceptivo em epígrafe versa sobre a assistência mútua entre as Fazendas Públicas, na forma estabelecida por *lei* ou *convênio*.

Diante da inexistência de tais instrumentos normativos, entendemos que não haverá empecilhos a que se troquem informações entre os Fiscos, mormente porque a regra limitadora dispõe sobre a quebra de fidelidade entre “agente fiscal” e “particular interessado”, e não entre “agente fiscal” e outro “agente público”, no interesse da fiscalização, sob reserva de sigilo.

Todavia, é mister ressaltar que as informações obtidas e eventualmente trocadas entre os órgãos responsáveis pela fiscalização estão guarnecidas pelo sigilo fiscal, o que obsta a sua livre divulgação a terceiros, sob pena de tipificação penal, consoante o art. 325 do Código Penal (MACHADO, 2008, p. 254).

Segundo o dispositivo em apreço, as autoridades administrativas federais, ao desempenharem seu mister investigativo, no controle do cumprimento das obrigações tributárias do sujeito passivo, não podem deparar com empecilhos opostos pelo fiscalizado, predisposto a impor óbices à ação fiscal.

Em qualquer hipótese, todavia, deve imperar, na utilização da prerrogativa estatal, a máxima parcimônia, uma vez que o emprego da desmedida força, divorciada da guarida legal, pode ensejar o crime de excesso de exação (art. 316, § 1º, CP) ou de violência arbitrária (art. 322, CP).

Frise-se que a doutrina diverge quanto à possibilidade de requisição de força policial na hipótese de recusa de apresentação de livros comerciais ou documentos fiscais, no mister fiscalizatório.

3. Dívida ativa

A dívida ativa é o *crédito público*, ou seja, todos os valores que a Fazenda Pública tem para receber de terceiros, independentemente de ser de natureza tributária ou não tributária. Frise-se que este crédito público não pode ter sido alvo de causa suspensiva, extintiva ou excludente, o que lhe provocaria desdobramentos impeditivos da exequibilidade, e deve ter sido internalizado por ato administrativo intitulado “inscrição”, nos cadastros da representação judicial do Fisco.

Segundo o art. 201 do CTN, o crédito tributário, quando não pago na órbita administrativa às repartições arrecadadoras, dentro do prazo legal ou, ainda, quando resulte de uma decisão administrativa ou judicial do qual ele advenha, converter-se-á em *dívida ativa tributária* da Fazenda Pública, pelo procedimento intitulado “inscrição” nos livros da repartição competente para tal intento.

Após a inscrição na dívida ativa, cria-se o cenário hábil à propositura da ação judicial de cobrança, de nome *Ação de Execução Fiscal*, conforme a Lei n. 6.830/80. Como resposta a tal ação judicial, poderá o contribuinte, assim que ofertada a garantia do juízo, opor *Embargos à Execução Fiscal*, numa tentativa de extinguir a execução fiscal preexistente.

A inscrição do crédito é qualificada pela Lei de Execução Fiscal (LEF), em seu art. 2º, § 3º, como “ato de controle administrativo de legalidade”, objetivando a apuração da liquidez e certeza da dívida para a constituição do título executivo extrajudicial a partir da expedição da certidão do termo de inscrição (art. 202 do CTN).

Vale lembrar que a presunção é absoluta (*juris et de jure*), quanto à fraude na alienação ou ao seu começo, com relação aos bens ou rendas do sujeito passivo em dívida com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito na dívida ativa.

Passemos, agora, ao estudo dos requisitos que deverão compor o termo de inscrição da dívida ativa, conforme o art. 202 do CTN.

O termo de inscrição de dívida ativa é o documento que formaliza a inclusão de importe tributário exigível no cadastro de dívida ativa. A intitulada *Certidão de Dívida Ativa* (CDA) reporta-se ao *Termo de Inscrição em Dívida Ativa* (TIDA), que a precede e lhe dá sustentação.

Vale destacar que a CDA é um título executivo extrajudicial, conforme preceitua o art. 585, VII, do CPC.

A inscrição na dívida ativa, formalizada pelo termo acima detalhado, perfaz-se no Livro da Dívida Ativa, no ambiente adstrito à Procuradoria Judicial. Frise-se que, hodiernamente, os cadastros da dívida ativa não mais se corporificam em “livros”, com cadastramento *manual* (manuscrito em livros, fichas ou outros elementos assemelhados) ou *mecânico* (registro por “máquinas de escrever”), mas são armazenados em sistemas eletrônicos de dados. Atualmente, a modernidade tem reservado à prática a *inscrição eletrônica*, restando às demais apenas o campo teórico. De qualquer sorte, substancialmente, nada muda.

Há a obrigatoriedade de requisitos que deverão lastrear a CDA, e estes se distribuem nos cinco incisos do art. 202 do CTN. Vamos analisá-los um a um:

a) O nome do devedor

O nome do devedor é naturalmente imprescindível, porquanto demarca o destinatário da cobrança judicial, sendo decorrência lógica do princípio da reserva legal, no plano da sujeição passiva. Ausente a menção na CDA dos administradores previstos no art. 135, *caput* e III, do CTN, nenhum prejuízo ocorrerá à ação fiscal, mormente em homenagem ao princípio da economia processual visando emprestar maior efetividade à prestação jurisdicional.

b) O montante exequível

O dispositivo é claro: mostra a necessidade de se evidenciarem o valor originário da dívida e a indicação dos elementos necessários para o cálculo do tributo, em sua evolução no tempo.

c) A origem e o fundamento legal

A origem e natureza da dívida remetem ao contexto fático em que se deu a subsunção tributária. O STJ, em recente julgado, manifestou-se no sentido da imprescindibilidade da descrição do fato constitutivo da infração, ensejadora da cobrança judicial, em homenagem ao princípio constitucional da ampla defesa do executado.

d) A data da inscrição

A data da inscrição é um marco fundamental para se conferir segurança jurídica à cobrança judicial, principalmente das dívidas ativas não tributárias, para as quais se aplica, no tocante ao polêmico tema da suspensão da prescrição, o art. 2º, § 3º, da LEF, já apresentado em tópico anterior.

e) A menção ao processo administrativo

A expressão “sendo caso” deve ser interpretada com cautela. Entendemos que, no plano semântico, não traduz uma facultatividade, como transparece – até porque consta dos itens obrigatórios, conexos ao *caput* do comando –, mas sinaliza, sim, uma condição *sine qua non* para a constituição do título executivo. Faltando o processo, tradutor da convivência Fisco *versus* contribuinte na esfera administrativa-fiscal, esvazia-se a segurança jurídica do título, inviabilizando o controle judicial da legalidade.

f) A indicação do livro e da folha da inscrição

Tal exigência se mostra meramente formal em tempos atuais. Hodiernamente, a cobrança do tributo, em quase toda a extensão procedimental, faz-se por métodos eletrônicos. Os dados afetos ao tributo, em sua essência (fato gerador, base de cálculo etc.), bem com aqueles afetos à sua exigibilidade (lançamento) e exequibilidade (inscrição e cobrança judicial), constam de dados eletrônicos, resgatáveis por comandos de recuperação nos sistemas informatizados do Fisco.

Entretanto, mais importante do que conhecermos os itens obrigatórios do termo e da certidão de inscrição na dívida ativa é

assimilarmos as consequências do erro ou omissão de um deles, como se depreende do art. 203 do CTN.

No mesmo sentido, exsurge o art. 2º, § 8º, da Lei n. 6.830/80.

Quanto à pena de nulidade da inscrição e da respectiva CDA, deve haver uma interpretação igualmente restritiva, porque um defeito formal insignificante, que não comprometa a essência do título executivo, não pode implicar a expedição de nova Certidão de Dívida Ativa, porquanto a nulidade, nesse caso, conspiraria contra o princípio da *efetividade*, aplicável ao processo executivo extrajudicial.

Ocorrendo a substituição da CDA, deve se dar uma readequação da garantia (reforço de penhora ou substituição da penhora para que recaia sobre bem de valor inferior). A doutrina entende que a CDA pode ser *emendada* ou *substituída*, conforme a literalidade do § 8º do art. 2º da LEF, muito embora o CTN mencione apenas o vocábulo “substituição”.

De fato, a emenda ou substituição da CDA será feita até a sentença dos Embargos. Nos casos de execução não embargada, entendemos que a solução seria a que aponta o prazo como o do momento imediatamente anterior à lavratura do auto de arrematação, ou de adjudicação, conforme o caso.

Urge mencionar que a emenda ou substituição da CDA poderá ser feita até a sentença na exceção de pré-executividade, diante da ausência manifesta ou comprovável de plano dos atributos de liquidez e certeza do crédito estampado no título executivo.

As emendas devem se limitar a erros afetos à inscrição e à certidão, não se estendendo ao lançamento a que se interliga a CDA.

Ao contrário do credor do direito privado, a Fazenda Pública, assumindo tal papel, não precisa provar a certeza e liquidez do crédito tributário para executar judicialmente o sujeito passivo. Aliás, a CDA é título líquido, certo e imediatamente exigível, habilitando a Fazenda a pleitear o importe tributário. Prescinde, assim, o Fisco de documento estranho à CDA para provar o débito do sujeito passivo, competindo ao próprio devedor demonstrar o contrário. É o *princípio da inversão do ônus da prova*. Portanto, tal presunção não é *juris et de jure*, mas *juris tantum*, isto é, relativa. Nesse caso, ter-se-á por afastada a

presunção relativa. Se houvesse a presunção absoluta, não aproveitaria ao contribuinte qualquer prova porventura apresentada.

4. Certidão negativa

O último capítulo do Título relativo à Administração Tributária no CTN enseja o estudo das *certidões negativas*, que consistem no documento apto a comprovar a inexistência de débito de determinado contribuinte, de determinado tributo ou relativo a determinado período.

A Constituição Federal assegura a todos, independentemente do pagamento de taxas, a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal, conforme art. 5º, XXXIV, *b*. Temos considerado tal comando nítido exemplo de *imunidade tributária*.

Para o STF, é inconstitucional a exigência acima destacada na hipótese em que implicar *impedimento absoluto* ao exercício da atividade empresarial (JUSTEN, 1994, p. 187-188). Por outro lado, o Pretório Excelso não vislumbra inconstitucionalidade se houver impedimento apenas da participação da licitação, sem prejuízo ao normal prosseguimento da atividade empresarial.

É cediço que, se o sujeito passivo for alvo de um lançamento tributário, lastreado em notificação ou em auto de infração, e não concordar com a exigência, poderá se valer de quaisquer dos métodos de suspensão do crédito tributário estudados no art. 151 do CTN.

Caso ele necessite de uma certidão negativa, enquanto este crédito estiver suspenso, a Administração emitirá um documento, denominado pela doutrina de *certidão de regularização* ou *certidão positiva com efeitos de negativa*, no qual aparecerá o crédito com exigibilidade suspensa, sendo hábil, todavia, a produzir exatamente os mesmos efeitos da certidão negativa, uma vez que o requerente não está irregular perante o Fisco.

Passemos, agora, à análise do art. 207 do CTN.

Não é raro deparar o contribuinte com a urgência de atos ou negócios que devem ser realizados com toda a celeridade possível, sem que se disponha de tempo para a requisição e liberação da certidão de tributos.

Caso haja necessidade de prática de ato indispensável à caducidade ou perecimento de direito, dispensar-se-á a certidão negativa, independentemente de disposição legal autorizativa. Um bom exemplo se dá quando a empresa, desejosa de participar de procedimento licitatório, vê-se na iminência de perder os prazos fatais que lhe são impostos, sendo assim desabilitada, quando não consegue obter o documento atestatório de inexistência de débitos de que necessita, por motivos vários, v.g., greve de servidores do Fisco. O art. 208 do CTN disciplina uma responsabilidade pessoal, quanto ao pagamento da dívida tributária, contra o funcionário que emitir uma certidão negativa inquinada de falsidade ideológica.

Com efeito, o servidor público desbriado poderá ser alvo de persecução penal, atribuindo-se-lhe, no mínimo, o crime de prevaricação, quando não o de corrupção passiva.

Por outro lado, se o funcionário agir sem dolo, não haverá que incidir a responsabilidade pelo crédito tributário, podendo exsurgir, no entanto, a responsabilização disciplinar e a penal, se for o caso.

5. Disposições finais e transitórias do CTN

As disposições finais e transitórias do CTN ocupam-se dos arts. 209 a 218 do CTN. Por questões didáticas, detalharemos apenas os arts. 209 e 210 do CTN, haja vista a diminuta importância dos artigos derradeiros do Digesto Tributário.

A definição de *Fazenda Pública* encontra-se na moldura jurídica das pessoas políticas de direito público interno, conforme o art. 41, I, II e III, do Código Civil (Lei n. 10.406/2002). A Fazenda Pública é o ente tributante, a entidade impositora ou, ainda, mais coloquialmente, o próprio *Fisco*.

É prudente salientar que a *Fazenda Pública* não está circunscrita, exclusivamente, às entidades estatais da Administração Pública, da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, abrangendo, também, as pessoas administrativas submetidas ao regime de direito público – *autarquias e fundações públicas*.

Dessa forma, as entidades paraestatais (sociedades de economia mista e empresas públicas), porquanto dotadas de personalidade de

direito privado, acham-se excluídas do conceito de *Fazenda Pública*.

Passemos, finalmente, ao estudo do art. 210 do CTN.

Este dispositivo tem uma crucial importância, dada a sua abrangência, aplicando-se a todos os prazos previstos no CTN e a toda a legislação tributária, consoante o art. 96 do CTN, ou seja, às leis, aos tratados e convenções internacionais, aos decretos e às normas complementares.

Os prazos serão *contínuos*, sem interrupção aos sábados, domingos ou feriados, e sujeitos à regra processual de que, na sua contagem, *exclui-se* o dia de início e *inclui-se* o de vencimento. Assim, o prazo é contado, em tese, a partir do dia seguinte ao do seu início, ou seja, com maior rigor, o cômputo inicia-se no primeiro dia de expediente normal na repartição em que deva ser praticado o ato ou em que corra o processo, após o *dies a quo* demarcado.

Por sua vez, o parágrafo único do art. 210 refere-se a dia de *expediente normal* (expediente completo), e não a “dia útil”. Dessa forma, não são considerados dias de “meio expediente” ou “pontos facultativos”. O dia deve ser “integralmente útil”.

A jurisprudência ratifica o entendimento, como se depreende do teor da antiga **Súmula 310 do STF**, prolatada ainda na década de 60.

Ademais, não é diversa a inteligência do comando inserto no art. 184, § 2º, do CPC, que, por ser mais prolixo, complementa e subsidia a norma do CTN, coexistindo ambos sem dicotomia.

Capítulo 28

◆ **Garantias e Privilégios do Crédito Tributário**

1. Considerações iniciais

As garantias e privilégios do crédito tributário denotam verdadeiras tutelas acauteladoras ou medidas assecuratórias de que dispõe o Poder Público para impelir o contribuinte à satisfação do pagamento do gravame, de modo a abastecer os cofres públicos para que seja realizada a consecução de seus fins sociais. Sua previsão legislativa encontra guarida nos arts. 183 a 193 do CTN.

Observa-se, a partir da leitura do *caput* do preceptivo em epígrafe, que o rol legal das garantias atribuídas ao crédito tributário não é obstativo de outras tantas que, estando previstas de modo expreso em lei, venham a incrementá-lo.

Nessa medida, outras garantias ao crédito, desde que previstas expressamente em lei, poderão vir a somar-se ao rol previsto no CTN. *A contrario sensu*, pode-se assegurar que, inexistindo a previsão legal da garantia, ser-lhe-á vedada a possibilidade de incremento da enumeração. Vale dizer que o CTN prevê uma lista exemplificativa, podendo ser ela “exaustiva” em alguns casos, v.g., para aquelas situações de garantias não previstas em lei.

2. Natureza da garantia do crédito tributário

O tema da natureza das garantias atreladas ao crédito tributário é deveras relevante, prevalecendo a não comunicabilidade entre a natureza da garantia e a natureza do crédito tributário.

Vale dizer que a natureza da exação tributária – e da obrigação a ela correspondente – permanece incólume, ainda que a natureza da garantia atribuída ao crédito deste gravame seja de índole não tributária.

3. Ponto de desequilíbrio na relação jurídico-tributária

É mister notar, desde logo, que exsurge nítido desequilíbrio entre o contribuinte e o Fisco, quanto às garantias e os privilégios do crédito tributário estendidos apenas a este último, desvirtuando o correto balanceamento e a equidade de forças entre as partes, tendo como resultado o agigantamento do Estado diante do particular.

A propósito, o art. 184 do CTN reflete bem esse desequilíbrio e a supremacia do Estado diante do contribuinte.

Evidencia-se no preceptivo que, de um modo geral, todos os bens e rendas do contribuinte ficam expostos e são alcançados para a forçosa liquidação do crédito tributário, salvo certos bens e rendas que a lei direta e exclusivamente acobertou sob o manto da absoluta impenhorabilidade.

Ademais, demonstra que o campo de incidência patrimonial do crédito tributário é o mais abrangente possível, quer no *plano material*, quer na *sfera pessoal*. No *plano material*, alcançam-se todos os bens e rendas, de qualquer natureza ou origem (NOGUEIRA, 1995, p. 299), incluindo os bens gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, excetuados, unicamente, os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis. Já no *plano pessoal*, atinge-se o devedor principal, bem como seu espólio ou sua massa falida. É fácil perceber que há forte restrição à intocabilidade patrimonial do particular.

Não se pode deixar de mencionar, todavia, que a parte inicial do art. 184 faz menção a possíveis privilégios especiais sobre determinados bens, com base em lei, como uma importante ressalva à onipresença do crédito tributário. Em resumo, podemos afirmar que dois são os casos de mitigação da tangibilidade universal da dívida tributária sobre o patrimônio do particular:

- 1) Art. 184, parte inicial: privilégios especiais sobre determinados bens, com base em lei.
- 2) Art. 184, parte final: o bem ou renda, declarados pela lei como absolutamente impenhoráveis.

Observa-se, em tempo, que esta universalização patrimonial para fins de alcance do crédito tributário, exteriorizando um expressivo privilégio da Fazenda Pública, permite que se apropriem de bens e rendas, cujo alcance seria de todo dificultoso num processo de execução.

4. Os bens inalcançáveis pela execução do crédito tributário

Em consonância com a parte final do art. 184 do CTN, a única hipótese de mitigação do onipresente alcance da dívida tributária sobre o patrimônio do particular se dá quando a lei declarar o bem ou a renda absolutamente impenhoráveis.

Nessa medida, o patrimônio que passa ao largo da execução, mostrando-se intangível pela ubiquidade da cobrança do tributo, será direta e exclusivamente delimitado pela lei.

O art. 649 do CPC traz a lume a relação dos bens não afetados pela penhorabilidade. A título de curiosidade, a Lei n. 8.009/90, que trata da impenhorabilidade do bem de família.

Não se torna desarrazoado lembrar que a exceção, que se mostra intangível pelo universal alcance do crédito tributário, é o bem ou a renda declarados pela lei como absolutamente impenhoráveis. Não se disse “bem ou renda, declarados por ato voluntário do particular”, mas “declarados pela lei”. Daí se afirmar que esses bens voluntariamente declarados como impenhoráveis sujeitam-se normalmente à execução, uma vez que a mitigação da “oni-incidência” do crédito tributário dependerá de lei.

5. Momento de caracterização da fraude à execução fiscal

É oportuno gizar que a execução fiscal representa o momento de exequibilidade do crédito tributário, conferindo-lhe um grau máximo de eficácia ao permitir à Fazenda Pública valer-se de uma ação judicial de cobrança para compelir o devedor a arcar com o ônus tributacional.

Todavia, o devedor contumaz, detentor de estratégias ardilosas voltadas à burla do Fisco, poderá valer-se de uma dilapidação de seu patrimônio, no intuito de se esquivar do pagamento do tributo. Caso tal manobra ocorra após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, ter-se-á a chamada *fraude à execução no Direito Tributário*.

A esse respeito, observe o art. 185 do CTN, atualizado pela LC n. 118/2005.

A presunção de fraude só se integraliza nos casos em que houve prévia ciência oficial do ato de inscrição, a partir do qual “o presumir” adquire ares de definitividade, tornando-se absoluto. A partir desse ato, não mais se tolera qualquer forma de produção de prova em sentido contrário, ensejando a cobrança dos valores em sede de Execução Fiscal.

A redação dada pela Lei Complementar n. 118/2005 veio ratificar o entendimento de que a mera inscrição em dívida ativa – ato de controle no âmbito administrativo da legalidade da conduta fazendária, no qual se apuram a liquidez e certeza do crédito tributário –, e não mais a efetiva propositura da ação de execução fiscal, já se mostra bastante para configurar a fraude na alienação ou na oneração de bens, o que espelha um aumento das garantias do crédito tributário.

O problema para o devedor que pretende, afoitamente, furtar-se da tributação por estes métodos artificiosos está na presunção de anulabilidade e ineficácia de tais ações, uma vez que o art. 185 do CTN já os considera fraudulentos em sua essência (presunção *absoluta* ou *juris et de jure*), não se admitindo prova em contrário.

A grande diferença entre a fraude contra credores do direito privado e a do Direito Tributário, prevista no art. 185 do CTN, é que, nesta última, desde que a dívida esteja inscrita em dívida ativa, haverá uma *presunção absoluta*, não se tendo necessidade de prova por parte da Fazenda Pública.

Ocorre, portanto, uma inversão no ônus probante, que no direito privado recai sobre o credor e, no Direito Tributário, sobre o devedor.

5.1 A reserva de bens ou rendas para pagamento da dívida

A ressalva existe, por sua vez, ao devedor de boa índole que, munido de boa-fé e pontualidade para com o Fisco credor, reserva outros bens ou rendas suficientes para o total pagamento da dívida fiscal em fase de execução (art. 185, parágrafo único, do CTN).

Por óbvio, não persiste a fraude quando o devedor aliena bens após garantido o juízo, por qualquer de seus formatos. Temos, portanto, que a presunção da fraude só exsurge diante da alienação que coloca o devedor em situação de insolvabilidade. Então a simples alienação não basta à caracterização da fraude, pois a chave é a superveniência de situação de insolvabilidade do executado dela (alienação) decorrente. Do contrário, o executado não tem a obrigação de manter bens, podendo se desfazer livremente de seu patrimônio, contanto que seus bens ou suas rendas sejam bastantes ao pagamento do débito tributário.

Por fim, passemos à análise do art. 185-A, inserido pela LC n. 118/2005.

A penhora on-line tem serventia apenas quando esgotados todos os outros meios e formas para o encontro de bens. Caso contrário, a medida se mostra incabível, porquanto o bloqueio das contas bancárias, prejudicando o normal funcionamento da empresa, traduzir-se-á em excesso fiscal.

As limitações da atuação do juiz da execução, no que concerne à determinação da indisponibilidade dos bens e rendas do executado, vêm delineadas nos §§ 1º e 2º do artigo em estudo.

Segundo o § 1º do art. 185-A, a indisponibilidade dos bens limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento daquilo que exceder esse limite. Em consonância com o § 2º do indigitado dispositivo, os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.

É importante frisar que o mero atendimento e cumprimento da requisição judicial pelos seus destinatários já resulta em prejuízo imediato ao devedor.

6. Preferências ou privilégios do crédito tributário

Uma vez conhecidas as garantias de que dispõe o crédito tributário, devemos conhecer o seu *status*, quando se emparelha com outros créditos a que faz jus a entidade impositora.

A regra geralmente impõe uma hierarquia e ordem de preferência a serem seguidas, com relação a classes legais a que pertençam os créditos, e a datas de vencimentos adstritas aos gravames. Passa-se para a segunda classe depois de esgotados os pagamentos àqueles que integram a primeira.

O tema remete o leitor ao art. 186 do CTN, que foi expressivamente alterado com a LC n. 118/2005, com modificação textual no *caput* e inserção de um parágrafo único com três incisos.

A situação muda ainda mais na falência. Nesta fase, conforme se depreende do parágrafo único do art. 186, o crédito tributário também ficará atrás:

↓	1º dos créditos extraconcursais; 2º das importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar; 3º dos créditos trabalhistas e acidentários (art. 83, da Lei n. 11.101/2005); 4º dos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado (art. 83, da Lei n. 11.101/2005).
---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Veja, ainda, o art. 84 da Lei de Falências, que define quais serão os *créditos extraconcursais*, prestando-se bastante atenção ao inciso V, atinente aos “créditos tributários extraconcursais”.

Por fim, o art. 83 da Lei de Falências apresenta a ordem de preferência dos créditos que devem vir imediatamente atrás dos extraconcursais mencionados. Não perca de vista que o *caput* do art. 84 da Lei n. 11.101/2005 indica a prevalência dos créditos

extraconcursais, em relação aos créditos indicados no art. 83 da mencionada Lei, cuja ordem pode ser assim demonstrada:

↓	1º Créditos trabalhistas e acidentários (antes da falência);
	2º Créditos com garantia real;
	3º Créditos tributários (não extraconcursais);
	4º Créditos com privilégio especial;
	5º Créditos com privilégio geral;
	6º Créditos quirografários;
	7º Multas contratuais e pecuniárias;
	8º Créditos subordinados.

Portanto, evidencia-se que os créditos extraconcursais terão preferência absoluta na falência. Tais créditos estão à frente até mesmo dos créditos trabalhistas e acidentários, bem como dos créditos com garantia real, sendo estes seguidos, logo atrás, pelos créditos tributários. Note a demonstração:

↓	1º Créditos extraconcursais;
	2º Créditos trabalhistas e acidentários (antes da falência);
	3º Créditos com garantia real;
	4º Créditos tributários (não extraconcursais);
	5º Créditos com privilégio especial;
	6º Créditos com privilégio geral;
	7º Créditos quirografários;
	8º Multas contratuais e pecuniárias;
	9º Créditos subordinados.

No tocante às preferências do crédito tributário, a LC n. 118/2005 provocou significativas mudanças. É possível afirmar que, no geral, permaneceu incólume a *preferência relativa* do crédito tributário – aquela exercida sobre quaisquer outros, ressalvados os trabalhistas e os acidentários.

Por fim, diga-se que o crédito tributário, no processo falimentar, tem preferência sobre os créditos com privilégio especial, privilégio

geral, quirografários e subordinados. Resumindo, veja abaixo o quadro sinótico de preferência na falência:

↓	Créditos Extraconcursais 1º Créditos trabalhistas e acidentários (não extraconcursais); 2º Importâncias passíveis de restituição e créditos com garantia real; 3º Créditos tributários (não extraconcursais); 4º Créditos com privilégio especial; 5º Créditos com privilégio geral; 6º Créditos quirografários; 7º Multas contratuais (penais ou tributárias); 8º Créditos subordinados.
---	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Importante: caso os *débitos trabalhistas/tributários* tenham surgido “após” o início do processo de falência, revestir-se-ão da condição de *créditos extraconcursais* e terão preferência absoluta. Note que com isso os créditos tributários (não extraconcursais) “ganham uma posição” (de 4º para 3º lugar). Observe a ordem alterada:

↓	1º Créditos trabalhistas/tributários extraconcursais*; 2º Importâncias passíveis de restituição e créditos com garantia real; 3º Créditos tributários (não extraconcursais); 4º Créditos com privilégio especial; 5º Créditos com privilégio geral; 6º Créditos quirografários; 7º Multas contratuais (penais ou tributárias); 8º Créditos subordinados.
* Créditos trabalhistas e acidentários, após a decretação da falência, e o crédito tributário, cujo fato gerador ocorreu após a decretação da falência (art. 84, V, da Lei n. 11.101/2005).	

Questionar-se-ia: como ficou a *multa tributária* perante a Nova Lei de Falência? Da conjugação do art. 83, III e VII, da Nova Lei de Falência, com o art. 186, parágrafo único, III, da LC n. 118/2005, deflui que as multas só têm preferência sobre os *créditos subordinados*

– aqueles estabelecidos por lei ou contrato, ou, ainda, os créditos de sócios ou administradores sem vínculo empregatício.

É notório que o crédito tributário perdeu prerrogativas. Igualmente visível é o fato de que algumas entidades foram beneficiadas com a nova legislação. Referimo-nos aos créditos com garantia real que, em face da preferência surgida em relação ao crédito tributário, vieram privilegiar as instituições bancárias, uma vez que esses créditos são, em regra, devidos a tais entidades financeiras.

O art. 187 do CTN recebeu pequena alteração com a LC n. 118/2005, com modificação textual no *caput*.

O dispositivo, também expresso no art. 29 da Lei n. 6.830/80, indica que a cobrança judicial do crédito se dá sem que ocorra concorrência entre credores ou habilitação na falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. O referido artigo, a par do anterior, estabelece uma relação gradualística de preferência, segundo a qual o crédito tributário possui prevalência sobre qualquer outro, salvo os *trabalhistas* e os *acidentários*.

Ad argumentandum, quanto à expressão “recuperação judicial”, acrescida com a LC n. 118/2005, o novo regime falimentar extinguiu a figura da “concordata” e introduziu, tecnicamente, dois novos institutos: a *recuperação extrajudicial* e a *recuperação judicial*. A *recuperação extrajudicial* seria o período (devidamente reconhecido), em que o devedor tentaria liquidar suas obrigações com seus credores sem, contudo, sofrer uma literal constrição do Poder Judiciário. Havendo insucesso nessa empreitada, seria realizada a *recuperação judicial*, em que o devedor deveria relatar e arrolar todos os débitos existentes e, mediante proposta de quitação, levaria à discussão em assembleia previamente marcada.

Diga-se, todavia, que se tolerará um tipo de concurso de credores quando houver mais de uma Fazenda entre os entes credores, devendo ser respeitada uma ordem de preferência, conforme o art. 187, parágrafo único, do CTN.

Há que se mencionar que tal dispositivo não se apresenta em consonância com o *princípio federativo*, constante no art. 60, § 4º, IV, da CF, haja vista não se admitir violação ao “federalismo de

equilíbrio” vigente em nosso Estado entre as pessoas jurídicas de direito público interno (art. 14, I, II e III, Código Civil, Lei n. 10.406/2002).

Ademais, é cristalina a violação ao *princípio da isonomia*, por estabelecer uma preferência da União em detrimento das outras pessoas políticas, bem como dos Estados em detrimento dos Municípios (AMARO, 2008, p. 476). É evidente que não se pode tolerar quebra da isonomia federativa, tendo em vista tratar-se os entes tributantes de entes parificados, e não hierarquizados.

Entretanto, o STF já foi instado a se pronunciar sobre a constitucionalidade do art. 187, parágrafo único, do CTN, reconhecendo sua constitucionalidade. No caso (TORRES, 2005a, p. 319), editou-se a **Súmula 563**.

Nessa toada, é mister assinalar que o art. 29 da Lei n. 6.830/80 repetiu os dizeres insertos no artigo em tela, “turbinando-o” com a inclusão da expressão *autarquias* nos três incisos.

Por sua vez, o art. 51 da Lei n. 8.212/91 determina a equiparação dos créditos do INSS aos créditos da União, de modo que, havendo concurso de ambos, deverá haver rateio entre esses créditos.

Na seara do direito privado, é comum encontrar-se relação jurídica entre devedor insolvente, de um lado, e vários credores de outro. Como solução, é praxe habilitarem-se todos num processo judicial coletivo de cobrança, v.g., em falência, recuperação judicial, liquidação judicial etc.

Com efeito, quando se têm inúmeras execuções em andamento, correndo autonomamente em juízos diversos do falimentar, urge dispor-se de uma sistemática que iniba os efeitos negativos dessa fluidez, com o fito de evitar o prejuízo aos credores do tributo.

A propósito, segundo o art. 192 da Lei n. 11.101/2005 c/c o art. 188, § 2º, do CTN, as mesmas regras são aplicáveis aos processos de **concordata** que estavam em andamento na data de entrada em vigor da nova Lei de Falências.

O dispositivo nos arts. 189 e 190 do CTN é autoexplicativo: são pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado

em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.

Pelo menos em tese, a disposição não tende a trazer prejuízos para qualquer pessoa, porquanto, na liquidação, há presunção de total solvência do devedor.

7. Da quitação de tributos

O art. 191 do CTN foi alterado pela LC n. 118/2005, com modificação textual no *caput*, além da inserção do art. 191-A.

Diante da legislação anterior, bastava a apresentação da certidão negativa dos tributos relativos à sua atividade mercantil para que o falido obtivesse a declaração de extinção de suas obrigações; agora, com o novo texto, o falido deverá apresentar as certidões de quitação de *todos* os tributos, e não apenas daqueles afetos à atividade mercantil.

O art. 187 do CTN, modificado pela LC n. 118/2005, anuncia que a cobrança judicial do crédito tributário não está sujeita à *recuperação judicial*. Dessa forma, não será possível a concessão da respectiva recuperação sem que os referidos créditos sejam pagos. Portanto, a prova de quitação é condição essencial à extinção das obrigações.

Não é demasiado asseverar que os contratos administrativos e as propostas de concorrência, dos quais façam parte o Poder Público e o particular, só ganharão *eficácia* se este último provar àquele a quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública.

É importante salientar, outrossim, que o dispositivo permite a liberação de todas essas exigências por lei, o que o torna bastante liberal.

O texto legal limita a exigência à comprovação dos tributos devidos à *Fazenda Pública interessada*, ou seja, o titular do procedimento de licitação ou responsável pela celebração do contrato. Não está, portanto, a exigir a quitação de tributos da Fazenda dos outros entes federados. Além disso, limita também a exigência à quitação de tributos relativos à atividade do contrato ou concorrência. Dessa forma, considerando-se que determinada concorrência pública realizada por um Município seja relativa a uma prestação de serviço

sujeita ao ISS, podemos afirmar que o contratante ou proponente pode estar em débito com outras Fazendas Públicas; no entanto, deve estar quite com a Fazenda Pública interessada.

Urge mencionar que o entendimento acima, extraível da interpretação literal do dispositivo, não desfruta de endosso generalizado. É que coexistem ao lado da disposição do CTN outras normas mais rigorosas, nas quais se infere a necessidade de quitação de todos os tributos devidos:

- a) Decreto-lei n. 1.715, de 22 de novembro de 1979 (art. 1º, II).
- b) Lei n. 8.666/93 (Lei das Licitações, arts. 27 e 29).
- c) Art. 195, § 3º, CF.

Pensamos que o interessado, cumprindo a exigência mais severa – que não se mostra ilegítima, em princípio – terá atendido à exigência do CTN.

Capítulo 29

◆ Impostos Municipais

1. Estudo do IPTU

IMPOSTO	IPTU
<i>Nomen juris</i>	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
Artigos	Art. 32 e seguintes, do CTN, e art. 156, I, da CF

1.1 Competência e sujeito ativo

O art. 156, I, da CF, estabelece ser de competência dos Municípios a instituição do IPTU.

Assim, caberá aos Municípios, mediante a edição de lei ordinária municipal, a instituição do IPTU. No entanto, não podemos deixar de ressaltar que, havendo territórios federais não divididos em Municípios, a competência para a instituição do gravame será da União, conforme determina o art. 147 da CF, que editará lei ordinária federal.

1.2 Sujeito passivo

A sujeição passiva abrange aquele que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao bem imóvel, seja pleno ou limitado.

Os titulares desses direitos, como sujeitos passivos do IPTU, são o proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) e o

possuidor (*ad usucapionem*, isto é, aquela com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião).

É imperioso destacar que, quanto ao IPTU, o bem imóvel pode ser por natureza ou por acessão física. Neste último caso, englobar-se-á aquilo que se une ao imóvel por acessão, como ilhas, por exemplo. Vale ressaltar que, no caso do ITR, que se estudará adiante, não há fato gerador quanto ao imóvel por acessão física, mas somente quanto ao imóvel por natureza.

1.3 Fato gerador

Vamos relembrar alguns conceitos.

O conceito de bem imóvel *por natureza* ou *acessão física* é o decorrente do art. 79, 1ª parte, do Código Civil (Lei n. 10.406/2002), ou seja, *por natureza* como sendo o solo e seus agregados da própria natureza (vegetação, árvores etc.) e *por acessão física* como sendo tudo que se une ou adere ao imóvel por acessão, como o caso de formação de ilhas, de aluvião, de avulsão, de abandono de álveo, de construção e edificação. Assim, serão considerados:

- a) *bens imóveis por natureza*: os imóveis que se formaram por força da natureza, compreendendo o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais; as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo;
- b) *bens imóveis por acessão física*: tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

O fato gerador do IPTU dar-se-á com a propriedade, com o domínio útil ou com a posse de bem imóvel, localizado na zona urbana do Município, consubstanciando-se, mediante ficção jurídica, no primeiro dia do ano civil (1º de janeiro). Veja os elementos conceituais:

- a) *Propriedade*: o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel.
- b) *Domínio útil*: um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena.

c) *Posse*: manifesta-se, no caso de incidência de IPTU, quando alguém age como se fosse titular do domínio útil, portanto, na posse caracterizada como *usucapionem*. Assim, refere-se à posse juridicamente perfeita, e não àquela de índole irregular.

O conceito de *zona urbana* pode ser deduzido da própria diretriz encartada no comando inserto nos §§ 1º e 2º do art. 32 do CTN.

Assim, pode-se perceber que o conceito de zona urbana deve ser extraído dos dispositivos constantes na lei ordinária municipal, devendo conter, pelo menos, os melhoramentos previstos em dois incisos do artigo acima mencionado.

Poderão, certamente, as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana serem consideradas áreas urbanas (art. 32, § 2º, CTN), mesmo que localizadas fora das zonas definidas como tais, desde que cumpram duas exigências:

- a) previsão na lei municipal;
- b) inserção em loteamento aprovado pelos órgãos competentes e que se destine à moradia, indústria ou comércio, mesmo que sejam áreas não servidas por quaisquer dos melhoramentos do § 1º do art. 32 do CTN.

1.3.1 Elementos espacial e temporal do fato gerador

Os elementos *espacial e temporal* são assim entendidos:

- a) *espacial*: é o território urbano do Município (art. 156, I, da CF e art. 32 do CTN);
- b) *temporal*: é o momento de apuração, ou seja, anual (*1º de janeiro de cada ano*, mediante ficção jurídica).

1.4 Base de cálculo

A base de cálculo será o *valor venal do bem imóvel*, não se considerando o valor dos bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário no imóvel. Pode-se afirmar que será o preço à vista que o imóvel alcançaria se colocado à venda em condições normais no mercado imobiliário.

É mister esclarecer que a simples atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo, com índices oficiais de correção monetária, não implica majoração do tributo, podendo ser feita por meio de ato infralegal (v.g., decreto), a teor do § 2º do art. 97 do CTN. Todavia, se o Decreto se exceder em relação aos índices oficiais, o excesso, e só ele, será declarado indevido, haja vista violar-se o *princípio da legalidade tributária*.

Tal entendimento pode ser corroborado nos dizeres elucidativos da **Súmula 160 do STJ**.

É possível, todavia, que, mesmo atualizado monetariamente, não se consiga chegar ao valor venal *real* do imóvel. Nessa hipótese, quando se pensa em “atualizá-lo” com índices acima da correção monetária do período, pode não se ter uma mera “atualização”, mas uma *majoração*, o que só será possível por meio de lei, em face da *estrita legalidade tributária* ou *tipicidade cerrada*.

A EC n. 42/2003 dispôs, na parte final do art. 150, § 1º, CF, que a alteração na *base de cálculo* do IPTU é exceção à anterioridade nonagesimal. Portanto, é possível que se proceda à fixação legal do valor venal de um imóvel, no fim de ano, e que tal modificação possa ser aplicada no 1º dia do exercício financeiro seguinte.

1.5 Alíquotas

A Constituição Federal admite, explicitamente, a progressividade do IPTU (art. 156, § 1º, I e II, e art. 182, § 4º, II). No entanto, a lei ordinária municipal deve prever essa progressividade, sob pena de nítida afronta ao *princípio da legalidade*.

A progressividade é técnica de incidência de *alíquotas variadas*, cujo aumento se dá, na medida em que se majora a base de cálculo do gravame. O critério diz com o aspecto *quantitativo*, do que decorre tanto a progressividade *fiscal* como a progressividade *extrafiscal*. A primeira alia-se ao brocardo “*quanto mais se ganha, mais se paga*”, no intuito meramente arrecadatório, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior. A segunda, por sua vez, fia-se à *modulação de condutas*, no bojo do interesse regulatório.

Como se nota no art. 145, § 1º, CF, a progressividade, nos impostos reais, é vedada, ressalvados os casos de autorização constitucional expressa.

Com efeito, na linha de entendimento do STF, os impostos reais tendem à *proporcionalidade*, e não à progressividade, exceto no caso de se dar cumprimento à função social da propriedade (art. 5º, XXIII, CF).

Saliente-se que a recente **Súmula 668 do STF** veio ao encontro do anteriormente exposto, na medida em que preconiza ser “inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional n. 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

De fato, a progressividade fiscal do IPTU não existia no texto original da Constituição Federal de 1988, ao menos de forma expressa. Foi apenas com o advento da EC n. 29/2000 que se inseriu tal diretriz normativa no texto constitucional. Assim, somente após a vigência de tal Emenda, pôde o Fisco municipal exigir a progressividade segundo a capacidade econômica do contribuinte, mesmo diante da preexistente regra genérica de progressividade tributária constante no art. 145, § 1º, da CF.

Posto isso, atualmente, é dessa forma que a questão da progressividade do IPTU apresenta-se perante a doutrina e o STF, mostrando-se à luz de uma dupla progressividade ao IPTU – a progressividade *extrafiscal*, que lhe é – e sempre foi – genuína, e a progressividade *fiscal*, haurida da EC n. 29/2000.

2. Estudo do ISS

IMPOSTO	ISS
<i>Nomen juris</i>	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
Artigos	Art. 156, III, da CF e LC n. 116/2003

2.1 Competência e sujeito ativo

O art. 156, III, da CF, estabelece ser de competência dos Municípios a instituição do ISS.

O ISS ou ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) veio substituir o anterior IIP (Imposto sobre Indústrias e Profissões) com a Reforma Tributária implementada pela Emenda Constitucional n. 18/65.

2.2 Sujeito passivo

É sujeito passivo do ISS o prestador de serviço, empresa (exemplo: hotel) ou profissional autônomo (exemplos: médico, dentista, contador, advogado, ou seja, todos os “vendedores dos bens imateriais”), com ou sem estabelecimento fixo (art. 5º da LC n. 116/2003). Portanto, *não* serão considerados contribuintes – art. 2º, II, da LC n. 116/2003:

- a) os que prestam serviços em relação de emprego;
- b) os trabalhadores avulsos (estivadores, conferentes);
- c) os diretores e membros de Conselhos Consultivo ou Fiscal de Sociedades.

2.3 Fato gerador

É a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da Lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, que enumera, aproximadamente, 230 serviços, divididos em 40 itens.

2.3.1 Conceitos de produtos industrializados, mercadorias e serviços

O conceito de *produtos industrializados, mercadorias e serviços* é fundamental à compreensão do fato gerador do imposto em estudo. E, para correta adequação do fato à norma (subsunção), é imprescindível que tais conceitos estejam bem clarificados.

- a) *Produtos industrializados*: no sentido comum, é o resultado da produção física ou mental (produtos agrícolas, produtos da indústria, produtos da imaginação). Todavia, para a legislação

tributária, o que importa é o conceito de *produto industrializado* (art. 153, IV, da CF e art. 46 do CTN).

- b) *Mercadorias*: são as coisas móveis objeto do comércio. A legislação tributária não as define, aceitando esse conceito doutrinário, oriundo do direito privado.
- c) *Serviços*: são bens imateriais, de conteúdo econômico, prestados a terceiros. São definidos por lei complementar, à luz de expressa disposição constitucional, que deverá excluir do âmbito do ISS (competência municipal) os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações afetos ao ICMS (de competência estadual, conforme o art. 155, II, da CF).

É sabido que a Lei Complementar, em vez de dar uma definição teórica de serviços, optou por disciplinar uma Lista de Serviços tributáveis pelo ISS – lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, composta de, aproximadamente, 230 serviços, distribuídos em 40 itens.

2.4 Base de cálculo

É o preço do serviço (valor bruto), consoante o art. 7º da Lei Complementar n. 116/2003. Assim, os serviços gratuitos não podem ser onerados pelo tributo. Se não se puder aferir o valor correspondente, como no caso dos serviços prestados por advogados, médicos ou dentistas, calcular-se-á o tributo a partir de um único valor pago periodicamente. Nesse caso, teremos um “ISS FIXO”, sendo impróprio falar em grandezas quantificadoras do fato gerador, como alíquota e a própria base de cálculo.

2.5 Alíquota

A tributação do ISS é *fixa* ou *proporcional*, de acordo com as características do sujeito passivo.

A *tributação fixa* refere-se a um único valor pago periodicamente pelos profissionais liberais que executam serviços pessoais. A *tributação proporcional*, por sua vez, está adstrita à aplicação de uma alíquota sobre o movimento econômico das empresas que prestam serviços.

Os municípios possuem autonomia para fixar as alíquotas, por meio de suas leis ordinárias municipais, respeitados os limites que devem ser determinados em lei complementar. Sabe-se que o Ato Complementar n. 34/67 (art. 9º), cuja recepção pelo sistema constitucional vigente encontrava-se em divergência na doutrina, foi a última veiculação de limites máximos de alíquotas. Todavia, o STF já se manifestou pela não aplicação de tais limites (2% para construção civil; 5% para serviços em geral; 10% para divertimentos públicos).

Assim, enquanto não for editada a lei complementar (art. 156, § 3º, I, da CF, alterado com a EC n. 37/2002), a alíquota mínima, em regra, será de 2%, nos termos do art. 88 do ADCT, devendo ser respeitado o princípio da anterioridade. A alíquota máxima é de 5%, nos termos do art. 8º da Lei Complementar n. 116/2003.

3. Estudo do ITBI

IMPOSTO	ITBI
<i>Nomen juris</i>	Imposto sobre a transmissão <i>inter vivos</i> , a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição
Artigos	Arts. 35 a 42 do CTN e art. 156, II da CF

3.1 Competência e sujeito ativo

O art. 156, II, da CF, estabelece ser de competência dos Municípios a instituição do ITBI.

O ITBI, conhecido por SISA ou ITIV, é de competência do Município da situação do bem (art. 156, II, da CF). Portanto, o art. 35 do CTN está derogado, ao prever, na esteira da Constituição Federal anterior, o ITBI estadual; hoje, no entanto, aquele “ITBI estadual” foi dividido em dois impostos: o *ITBI municipal* e o *ITCMD estadual*.

O imposto de transmissão *causa mortis* (herança e legados, em virtude de falecimento de uma pessoa natural) e o imposto de transmissão *inter vivos* (referente a atos, fatos ou negócios jurídicos

celebrados entre pessoas), até a Constituição de 1988, estavam ambos na competência dos Estados (art. 23, I, da CF/69 e art. 35 do CTN). Desde a promulgação da Constituição vigente, em outubro de 1988, houve uma bipartição da competência: a transmissão, quando decorrente de evento *causa mortis* ou *não oneroso* entre pessoas, de bens móveis ou imóveis ficou na competência *dos Estados* e do *Distrito Federal*; a transmissão *inter vivos* e de caráter *oneroso* de bens imóveis, por sua vez, passou a ser exclusividade da competência dos *Municípios*.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988 desmembrou-o, deixando com os Estados e Distrito Federal tão somente a parte relativa à transmissão *causa mortis* e por doação (art. 155, I), atribuindo o restante aos Municípios (art. 156, II).

3.2 Sujeito passivo

Pode ser o sujeito passivo do ITBI qualquer uma das partes da operação tributária de transmissão de bem imóvel (art. 42 do CTN), tanto o transmitente quanto o adquirente.

3.3 Fato gerador

É fato gerador do ITBI 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 (art. 156, II, da CF e art. 35 do CTN).

Por sua vez, o ITBI não incide sobre direitos reais de garantia, tais como:

- a) *anticrese*: é a entrega de um bem imóvel pelo devedor ao credor, para que este último, em compensação da dívida, perceba os frutos e rendimentos desse imóvel;
- b) *hipoteca*: é direito real de garantia, segundo o qual o proprietário do bem vincula seu imóvel ao pagamento de sua dívida, mas continua na posse deste;
- c) *penhor*: o penhor, igualmente, é direito real de garantia, que recai sobre bens móveis alheios, cuja posse é transferida ao credor, como

forma de garantia do débito (art. 1.431 e ss. do CC, Lei n. 10.406/2002).

3.4 Base de cálculo

É base de cálculo do ITBI o valor venal dos bens imóveis transmitidos ou direitos reais cedidos. É o valor de mercado, sendo irrelevante o preço de venda constante da escritura. Será o preço de venda, à vista, em condições normais de mercado, consoante doutrina pacífica e legislação (art. 156, II, da CF; art. 35 do CTN). É natural afirmar que, caso o Fisco não aceite o valor, caberá o arbitramento (art. 148 do CTN).

3.5 Alíquotas

São alíquotas proporcionais, estabelecidas em lei municipal, incidindo em percentagem única sobre as bases de cálculo.

3.5.1 ITBI e progressividade

O ITBI não é um imposto progressivo, pois inexistente previsão constitucional. Além disso, o ITBI é um *imposto real*, cuja base de cálculo é o valor venal do imóvel. Impostos reais não admitem, em regra, a progressividade.

Assim, não se cogita sobre sua progressividade, consoante posição predominante na doutrina e na jurisprudência.

Capítulo 30

◆ Impostos Estaduais

1. Estudo do ICMS

IMPOSTO	ICMS
<i>Nomen juris</i>	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
Artigos	Art. 155, II, da CF e LC n. 87/96

1.1 Competência e sujeito ativo

O art. 155 da CF estabelece ser de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do ICMS.

O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame *plurifásico* (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, § 2º, I, CF), *real* (as condições da pessoa são irrelevantes) e *proporcional*, tendo, predominantemente, um caráter *fiscal*. Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional – art. 155, § 2º, I ao XII, CF, robustecido pela Lei Complementar n. 87/96, que substituiu o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal.

1.2 Sujeito passivo

O art. 155 da Constituição Federal determina expressamente que competirá à lei complementar a definição dos contribuintes.

O sujeito passivo do ICMS poderá ser, consoante a dicção do art. 4º da Lei Complementar n. 87/96:

- a) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) importadores de bens de qualquer natureza;
- c) prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- d) prestadores de serviços de comunicação.

Entretanto, há a possibilidade de figurar no polo passivo da relação jurídica o responsável tributário, quando escolhido por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador (art. 121, parágrafo único, II, do CTN). A própria Constituição Federal, em seu art. 150, § 7º, admite o fenômeno da responsabilidade atinente ao ICMS, no contexto da *substituição tributária progressiva* ou “*para frente*” – escolha de uma terceira pessoa para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador, em uma nítida antecipação de recolhimento perante um fato gerador presumido.

Impende destacar, no entanto, que, no âmbito do ICMS, é corriqueiro o fenômeno da *Substituição Tributária Regressiva* ou “*para trás*”, marcada pela ocorrência do fato gerador em um momento anterior ao pagamento do tributo, cuja efetivação fica postergada ou diferida. Trata-se do fenômeno do *diferimento*.

Está inserido no contexto tributacional do ICMS, havendo a efetiva extinção do crédito tributário (= pagamento) pelo “contribuinte de fato”, e não pelo “contribuinte de direito”. Tal fenômeno ocorre por conveniência do sujeito ativo (Fisco), que vê no responsável tributário (terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo) alguém com maior aptidão a efetuar o pagamento do tributo, mesmo não tendo realizado o fato gerador. Ocorre com produtos como o *leite cru, a sucata, a cana em caule* etc.

1.3 Fato gerador

A base nuclear do fato gerador é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior (art. 155, II, da CF).

Diz-se que existem, na verdade, *quatro* impostos definidos na outorga de competência do inciso II do art. 155 do texto constitucional vigente, quais sejam:

- a) imposto sobre a circulação de mercadorias;
- b) imposto sobre serviços de transportes interurbanos e interestaduais e de comunicação;
- c) imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica;
- d) imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.

Porém, resumindo, entendemos que o ICMS é um imposto estadual, cujo fato gerador pode consistir:

- a) na circulação de mercadorias;
- b) na prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal);
- c) na prestação de serviço de comunicação.

1.4 Base de cálculo

A base de cálculo pode ser:

- a) o *valor da operação*, em se tratando de operação de circulação de mercadoria;
- b) o *preço do serviço*, em se tratando de transporte (interurbano e interestadual) e de comunicação;
- c) o *valor da mercadoria ou bem importado*, constante em documento de importação, convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada para cálculo do imposto de importação, e acrescido do IPI, do IOF, do próprio II (Imposto de Importação) e das despesas aduaneiras.

1.5 Alíquotas

Para compreender o estudo das alíquotas do ICMS, impende destacar o art. 155 da CF.

Antes da Constituição Federal, o então “ICM” (hoje, *ICMS*) tinha as mesmas alíquotas distintas para os produtos, admitindo-se, *facultativamente* ao ICMS, a própria seletividade, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, § 2º, III, da CF). Quanto às alíquotas, consoante a Resolução do Senado Federal n. 22/89, há as *internas* – livremente estipuladas pelos Estados (usualmente 17% ou 18%) – e as *interestaduais*, para as quais há o seguinte critério: alíquota para todas as mercadorias.

No estabelecimento de alíquotas, os Estados devem observar o que dispõe o *Senado Federal*, que deverá fixar *alíquotas mínimas* ou *máximas*, por meio de *resolução* e nos termos da Constituição Federal.

Enquanto ausente a fixação de tais alíquotas pelo Senado Federal, os Estados poderão estabelecê-las no âmbito das respectivas competências.

2. Estudo do IPVA

IMPOSTO	IPVA
<i>Nomen juris</i>	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
Artigo	Art. 155, III, da CF

2.1 Competência e sujeito ativo

O art. 155, III, da CF, estabelece ser de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do IPVA.

O IPVA é imposto estadual, com disciplinamento na Constituição Federal, no comando inserto no inciso III do art. 155. Por outro lado, não há menção a tal tributo no CTN, uma vez que seu nascimento data de 1985, com a promulgação da Emenda n. 27/85 à Constituição Federal de 1967, vindo a lume substituir a antiga “TRU” – *Taxa Rodoviária Única*.

O imposto poderá ser exigido em 1º de janeiro de cada exercício, sendo devido no local em que o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante as autoridades de trânsito (automóveis), independentemente do local do domicílio do proprietário ou possuidor.

Para instituição desse imposto, as normas gerais atinentes ao fato gerador, base de cálculo e contribuintes não de ser definidas por Lei Complementar (art. 146, III, *a*, da CF). Todavia, não existem normas gerais relativas ao IPVA, podendo os Estados e o Distrito Federal exercerem a competência legislativa plena (art. 24, § 3º, da CF).

2.2 Sujeito passivo

É o *proprietário de veículo automotor* – pessoa física ou pessoa jurídica, presumindo-se como tal aquele em cujo nome o veículo esteja licenciado.

2.3 Fato gerador

É a *propriedade* (e não o “uso”) de veículo automotor de qualquer espécie (automóvel, motocicleta, caminhão etc.).

Com efeito, apenas a propriedade gera incidência de IPVA, e não a mera detenção do veículo, o próprio uso ou mesmo a posse.

Do contrário, “as fábricas e os revendedores de automóveis teriam de pagar o IPVA desde o momento em que se completasse a respectiva industrialização ou importação” (MACHADO, 2008, p. 384).

A propriedade prova-se pelo CRV – *Certificado de Registro de Veículo* –, sendo também aceito, como prova de propriedade, o documento do licenciamento do ano anterior.

2.4 Elemento temporal do fato gerador

É *anual*, por ficção jurídica (1º de janeiro de cada ano) ou data estabelecida em lei estadual. Ressalte-se que o momento do fato gerador poderá ser a *data da aquisição*, para *veículo novo*, e a *data do desembaraço aduaneiro*, para o *veículo importado*.

2.5 Base de cálculo

É o valor venal do veículo ou o preço comercial de tabela (ou seja, o valor de mercado). Utilizam-se as tabelas anuais elaboradas e publicadas pelo poder tributante, que se baseia em publicações especializadas. O preço poderá estar discriminado na Nota Fiscal ou em documentos relativos ao desembaraço aduaneiro (*Preço CIF*), quando se tratar de produto importado.

A EC n. 42/2003 dispôs, na parte final do art. 150, § 1º, CF, que é exceção à anterioridade nonagesimal a alteração na *base de cálculo* do IPVA. Portanto, é possível que se proceda à fixação legal do valor venal de um veículo automotor, no fim de ano, e que tal modificação possa ser aplicada no 1º dia do exercício financeiro seguinte.

2.6 Alíquota

Observe o dispositivo no art. 155, § 6º, I e II, CF.

A alíquota será estabelecida em lei ordinária estadual. Deverá ser proporcional, não existindo limite máximo a ser fixado. No entanto, a Emenda Constitucional n. 42/2003 incumbiu ao Senado Federal a estipulação de suas *alíquotas mínimas*. Ademais, poderá o IPVA ter alíquotas diferenciadas em função do *tipo e utilização* do veículo, do que se depreende uma *latente* progressividade ao imposto em comento (art. 155, § 6º, I e II, CF). Frise-se que tal progressividade *não* é explícita no texto constitucional, como o é para o IPTU, IR e ITR, parecendo-nos mais o IPVA um imposto que se sujeita à extrafiscalidade, assumindo função regulatória, do que, propriamente, um gravame progressivo.

3. Estudo do ITCMD

IMPOSTO	ITCMD
<i>Nomen juris</i>	Imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doação de quaisquer bens ou direitos
Artigos	Art. 155, I, da CF e art. 35 e seguintes do CTN

3.1 Competência tributária e sujeito ativo

O art. 155, I e § 1º, da CF estabelece ser de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do ITCMD.

O ITCMD é um dos impostos mais antigos na história da tributação, havendo relatos de sua exigência em Roma, sob a forma de *vigésima* sobre heranças e doações.

O imposto de transmissão *causa mortis* (herança e legados, em virtude de falecimento de uma pessoa natural) e o imposto de transmissão *inter vivos* (referente a atos, fatos ou negócios jurídicos celebrados entre pessoas), até a Constituição de 1988, estavam na competência dos Estados (art. 23, I, da CF/69 e art. 35 do CTN). Desde a promulgação da Constituição vigente, em outubro de 1988, houve uma bipartição da competência: a transmissão, quando decorrente de evento *causa mortis* ou *não oneroso* entre pessoas, de bens móveis ou imóveis ficou na competência *estadual*; a transmissão *inter vivos* e de caráter *oneroso* de bens imóveis, por sua vez, passou a ser exclusividade da competência dos *Municípios*.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, ao bipartir-lo, o que fez foi desmembrá-lo, deixando com os Estados tão somente a parte relativa à transmissão *causa mortis* e por doação (art. 155, I) e atribuindo o restante aos Municípios (art. 156, II).

Não houve, portanto, criação de imposto, mas simples desdobramento de tributo já existente.

3.2 Sujeito passivo

São sujeitos passivos do ITCMD:

- a) herdeiro ou o legatário (transmissões *causa mortis*);
- b) qualquer das partes adstritas à doação (doador ou donatário), na forma da lei.

3.3 Fato gerador

O fato gerador do ITCMD é:

- a) transmissão de propriedade de quaisquer bens (por exemplo, bens imóveis ou móveis, tais como: *veículos, valores financeiros, títulos*

de crédito etc.);

b) transmissão (cessão) de direitos em decorrência de:

- ◆ *falecimento de seu titular;*
- ◆ *transmissão e cessão gratuitas.*

A transmissão é a passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra. Ocorre em caráter não oneroso, seja pela ocorrência da morte (transmissão *causa mortis*), ou ainda doação (ato de liberalidade).

É imperioso destacar que, conforme o art. 35, parágrafo único, do CTN, nas transmissões *causa mortis* ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

3.4 Elementos espacial e temporal do fato gerador

ELEMENTO ESPACIAL DO FATO GERADOR	
Bens imóveis e respectivos direitos	Bens móveis, títulos e créditos
↓	↓
Estado da situação do bem (art. 155, § 1º, II, da CF)	Estado onde se processar o Inventário ou Arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal (art. 155, § 1º, II, da CF)

Observação: compete à lei complementar disciplinar as situações abaixo delineadas:

- a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior (art. 155, § 1º, III, *a*, da CF);
- b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (art. 155, § 1º, III, *b*, da CF).

ELEMENTO TEMPORAL DO FATO GERADOR

Momento da transmissão (art. 35 do CTN) ou como estabelecer a lei ordinária estadual competente

3.5 Base de cálculo

Consoante a dicção do art. 38 do CTN, a base de cálculo será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e da doação. Em princípio, representará o *valor de mercado do bem* objeto da transmissão, não devendo superá-lo. O cálculo é feito sobre o valor dos bens na data da avaliação, observada a alíquota vigente na data da abertura da sucessão. Ademais, sabe-se que o imposto não é exigido antes da homologação do cálculo.

3.6 Alíquotas

As alíquotas do ITCMD são fixadas livremente pelos Estados, respeitado o máximo fixado pelo Senado Federal por meio da Resolução n. 9/92 em 8%.

Capítulo 31

◆ Impostos Federais

1. Estudo do ITR

IMPOSTO	ITR
<i>Nomen juris</i>	Imposto sobre propriedade territorial rural
Artigos	Art. 29 e seguintes, do CTN, e art. 153, VI, da CF e Decreto n. 4.382/2002

1.1 Competência e sujeito ativo

O art. 153, VI, da CF, estabelece ser de competência da União a instituição do ITR.

O imposto, que já foi de competência dos “Estados” (Constituição Federal de 1946) e dos “Municípios” (EC n. 5/61), hoje é de competência da União e está disciplinado na Lei n. 9.393/96, regulamentada pelo Decreto n. 4.382/2002.

Em virtude de sua nítida função extrafiscal, o ITR sempre foi imposto vocacionado a se revestir da condição de veículo auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural. É considerado um importante instrumento de política agrária, nessa medida, de combate aos latifúndios improdutivos, fomentando, assim, a reforma agrária e a consequente redistribuição de terras no país. O que se quer com tal exação não são “proprietários”, mas “proprietários assíduos e produtivos, em prol da nação” (COELHO, 2001, p. 311).

A Emenda Constitucional n. 42/2003 trouxe a lume a progressividade do ITR. O art. 153, § 4º, I, II e III, da CF, preconiza que será o ITR um imposto progressivo, variando suas alíquotas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Ademais, não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel. Por fim, ressalte-se que 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 (art. 153, § 4º, III, CF). Nesse caso, poderão os Municípios, a título de repartição de receitas tributárias, conforme o art. 158, II, CF, arrebanharem o percentual de 100% (cem por cento) do produto de arrecadação do ITR.

1.2 Sujeito passivo

A sujeição passiva abrange aquele que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao bem imóvel rural, seja pleno ou limitado. Os titulares desses direitos, como sujeitos passivos do ITR, conforme o art. 5º do Decreto n. 4.382/2002, são o proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) ou o possuidor (*ad usucapionem*, isto é, aquele com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião).

Destaque-se que pode haver situações em que exista um possuidor e um proprietário. Nesse caso, em face de a propriedade ter sido eleita como fato gerador, o proprietário, e não o possuidor, é que será o contribuinte do ITR. É o que ocorre, e até com frequência, nos casos de *arrendamento do terreno rural*. O arrendatário tem a posse, mas o proprietário é quem deverá solver o ITR.

Porém, caso os elementos da propriedade não estejam reunidos sob o poder de uma só pessoa, o ITR recairá sobre aquele que detém o seu domínio útil ou a sua posse.

1.3 Fato gerador

O fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do Município, em

1º de janeiro de cada ano.

Portanto, observe os conceitos:

- a) *Propriedade*: o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel.
- b) *Domínio útil*: um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena.
- c) *Posse*: abrange as situações em que o possuidor age como se fosse titular do domínio útil, portanto, é a posse caracterizada como *usucapionem*. Assim, refere-se à posse juridicamente perfeita, e não àquela de índole irregular.

1.4 Base de cálculo

A base de cálculo do ITR é o *valor fundiário do imóvel*, consoante o art. 30 do CTN c/c art. 8º da Lei n. 9.393/96 e com o art. 32 do Decreto n. 4.382/2002. Entende-se que tal valor corresponde ao *valor da terra nua* – VTN, que refletirá o preço de mercado de terras apurado em 1º de janeiro do ano.

A *Terra Nua* é o preço de mercado, excluído o valor das construções, instalações, benfeitorias, culturas permanentes, pastagens, florestas plantadas. Todavia, compreende as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

1.5 Alíquotas

As alíquotas do ITR são *proporcionais* e *progressivas*, segundo o grau de utilização da área rural (caráter extrafiscal – art. 153, § 4º, CF). A fixação da alíquota é feita segundo critérios do art. 34 do Decreto n. 4.382/2002.

No concernente à progressividade do ITR, repise-se que tal gravame deve conter alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, pois é imposto com finalidade regulatória da economia.

2. Estudo do IOF

IMPOSTO	IOF
<i>Nomen juris</i>	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários
Artigos	Art. 153, V, da CF; art. 63 e seguintes do CTN e Decretos ns. 6.306/2007 e 6.339/2008

2.1 Competência e sujeito ativo

O art. 153, V, da CF, estabelece ser de competência da União a instituição do IOF.

O IOF, ou “Imposto sobre Operações Financeiras”, como é conhecido em sua forma resumida, é sucessor do antigo *Imposto do Selo*, substituindo-o com o advento da Emenda Constitucional n. 18/65. Tem função predominantemente *extrafiscal* (controle da política monetária), embora seja bastante significativa a sua função fiscal, ensejando o recolhimento de somas consideráveis.

Sua arrecadação ocorre nas operações realizadas por instituições financeiras, como os bancos, Caixas Econômicas, corretoras, lojas de câmbio, empresas de seguros privados etc.

2.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo do IOF pode ser qualquer das partes na operação tributada, conforme dispõe o art. 66 do CTN, ficando a critério do legislador ordinário. Assim, basicamente, são contribuintes, conforme o Decreto n. 6.306/2007:

- a) as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito (art. 4º);
- b) as compradoras ou vendedoras de moeda estrangeira, nas operações referentes à transferência financeira para o exterior (art. 12);
- c) as pessoas físicas ou jurídicas seguradas (art. 19);
- d) os adquirentes de títulos ou valores mobiliários e instituições financeiras (art. 26, I e II);
- e) as instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil a efetuarem a primeira aquisição do ouro, ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 37).

2.3 Fato gerador

O fato gerador do IOF, previsto no art. 63 do CTN e segundo o Decreto n. 6.306/2007, será:

- a) quanto às operações de crédito, 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 (art. 3º);
- b) quanto às operações de câmbio, 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. Por exemplo: cheques internacionais de viagem – o fato gerador ocorre no momento da liquidação do contrato ou câmbio (art. 11);
- c) quanto às operações de seguro, sua efetivação pela emissão da apólice, ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável (art. 18);
- d) quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate desses, na forma de lei aplicável (art. 25). Saliente-se que, se na operação vierem as três situações supramencionadas, o IOF será cobrado tão somente uma única vez.

O elemento material do fato gerador é a *operação de crédito, câmbio, seguro ou com títulos e valores mobiliários*. Isso significa que, para ocorrer o fato gerador, deve haver uma operação respectiva.

É importante conhecermos o conceito das principais operações que envolvem o pagamento do IOF:

- 1) *Operação de crédito* (art. 3º, § 3º, Decreto n. 6.306/2007): é uma prestação presente contra a promessa de uma prestação futura. É a contraprestação futura em troca de meios monetários do presente. O importante é se detectar a ideia fulcral de troca de bens presentes por bens futuros. Para o STF, um mero saque em caderneta de poupança, v.g., não tem o condão de gerar a incidência do imposto. Nesse sentido, seguiu a recente **Súmula 64 do STF**.

- 2) *Operação de câmbio* (art. 12, parágrafo único, Decreto n. 6.306/2007): é a troca de moedas, de uma pela outra. As operações de câmbio podem ser:
- a) *de câmbio manual*: refere-se à compra e venda de moedas em espécie (troca física) e de *travellers checks*;
 - b) *de câmbio sacado*: refere-se à troca escritural e se processa por meio de saques, com letras de câmbio, cartas de crédito, ordens de pagamento ou cheques.
- 3) *Operação de seguro* (art. 18, § 1º, Decreto n. 6.306/2007): é o contrato pelo qual se garante algo contra o risco de eventual dano (evento futuro e incerto). Logo, assina-se um contrato (apólice) entre uma empresa (seguradora) e uma pessoa física ou jurídica (segurado), pelo qual a primeira se obriga, mediante a cobrança de uma quantia (prêmio), a pagar à segunda uma determinada importância (indenização) para compensar perdas e danos decorrentes de eventualidades, tais como acidentes, incêndios (sinistro) etc.
- 4) *Operação relativa a títulos e valores mobiliários* (art. 25, § 2º, Decreto n. 6.306/2007): implica transferência de propriedade desses títulos. Segundo o art. 2º da Lei n. 6.385/76, os títulos ou valores mobiliários são definidos como documentos ou instrumentos que materializam direitos de crédito, sendo aptos para circular no mercado entre mãos estranhas daquelas que lhes deram nascimento. Exemplos:
- a) as ações, partes beneficiárias, notas promissórias, letras de câmbio, debêntures, bônus de subscrição, apólices de dívida ativa (TDAs);
 - b) os certificados de depósitos bancários (CDBs);
 - c) outros, exceto os Títulos da Dívida Pública (Federal, Estadual ou Municipal).

2.4 Base de cálculo

A base de cálculo do IOF, prevista no art. 63 do CTN e segundo o Decreto n. 6.306/2007, será:

- a) quanto às operações de crédito, o montante da operação (mútuo, financiamento, empréstimo), compreendendo o principal mais juros (art. 7º);
- b) quanto às operações de câmbio, o respectivo montante da operação em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição (art. 14);
- c) quanto às operações de seguro, o montante do prêmio (art. 21);
- d) quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários (art. 28):
 - ◆ *o valor nominal mais o ágio, se houver (na emissão);*
 - ◆ *o preço, o valor nominal ou o valor da cotação em bolsa, como determina a lei (na transmissão);*
 - ◆ *o respectivo preço (no pagamento ou resgate).*

2.5 Alíquotas

As alíquotas do IOF são *proporcionais*, variando conforme a natureza das operações financeiras ou de mercado de capitais. Para um maior aprofundamento, recomenda-se a leitura do controvertido Decreto n. 6.339, de 3 de janeiro de 2008, que alterou as alíquotas do IOF, no intuito exótico de “compensar” perdas da CPMF.

2.6 Princípio da legalidade e extrafiscalidade

Como se estudou em capítulo inicial desta obra, o *princípio da legalidade tributária* comporta uma atenuação ou mitigação (BOTALLO, 2003, p. 62) – ou, simplesmente, “exceção”, para alguns doutrinadores.

Como é sabido, é defeso à lei instituir o tributo sem lhe precisar a alíquota, pois é de sua exclusiva competência descrever todos os aspectos da hipótese de incidência. Definindo-se a alíquota como elemento essencial à reserva legal, é admissível que o Poder Executivo provoque uma alteração em sua fisionomia.

Isso não significa que o Poder Executivo desfrutará de poder para fixar a alíquota a seu bel-prazer, mas de mera autorização para flexibilizá-la, segundo os parâmetros legais (*máximo e mínimo, teto e*

piso, e não apenas um patamar destes). Tais balizas podem ser amplas, mas não serão ilimitadas.

Com base nessas premissas, é possível entender a lógica de tal flexibilidade de que dispõe o Poder Executivo no manejo das alíquotas, prescindindo-se da anuência do Poder Legislativo. Tais impostos são dotados de *extrafiscalidade* – poderoso instrumento financeiro empregado pelo Estado a fim de estimular ou inibir condutas, tendo em vista a consecução de finalidades não meramente arrecadatórias. Note que a *extrafiscalidade* orienta-se para fins outros que não a captação de recursos para o Erário, visando corrigir externalidades. De fato, os impostos mencionados – II, IE, IPI e IOF – atrelam-se à ordenação das relações econômico-sociais, servindo para a intervenção em dados conjunturais e estruturais da economia.

É cediço que o Estado tributa com vista a auferir receitas, e, assim, a *fiscalidade* ganha prevalência significativa. Todavia, a *extrafiscalidade*, afastando-se do mecanismo de pura arrecadação, objetiva corrigir situações sociais ou econômicas anômalas, buscando o atingimento de objetivos que preponderam sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos financeiros para o Estado.

3. Estudo do II

IMPOSTO	II
<i>Nomen juris</i>	Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros
Artigos	Art. 153, I, da CF; art. 19 e seguintes do CTN e Decretos ns. 6.306/2007 e 6.339/2008

3.1 Competência e sujeito ativo

O art. 153, I, da CF, estabelece ser de competência da União a instituição do II.

O *Imposto de Importação*, também conhecido como *Tarifa Aduaneira*, grava a inserção, no território nacional, de bens

procedentes de outros países (art. 19 do CTN). A competência tributária está adstrita à União, uma vez que somente esta, no exercício pleno de sua soberania, pode impor um critério uniforme de tratamento em relação às importações praticadas em todo o território nacional.

O *Imposto de Importação* é um dos mais antigos no mundo, possuindo, hodiernamente, função eminentemente extrafiscal, ao visar proteger a indústria nacional, como verdadeira arma de política econômica e fiscal. Sua participação no total da arrecadação tributária brasileira tem variado em torno de 5%, nos últimos cinco anos.

3.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo está previsto no art. 19 do CTN e no art. 31 do DL n. 37/66 (redação do DL n. 2.472/88).

Podem ser sujeitos passivos:

- I – o importador (assim considerada qualquer pessoa física ou jurídica que promova a entrada de mercadoria estrangeira destinada a permanecer de forma definitiva no território nacional) ou quem a lei a ele equiparar;
- II – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados;
- III – o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente;
- IV – o adquirente de mercadoria em entrepostos aduaneiros.

3.3 Fato gerador

É a entrada real ou ficta do produto estrangeiro no território nacional, cabendo ao intérprete assimilar o elemento temporal do fato gerador, à luz de uma ficção jurídica, como o momento do início do despacho aduaneiro, assim entendido o momento da *apresentação* ou *registro* da *Declaração de Importação* (DI) ou *documento* que lhe faça substituir (e demais documentos pertinentes ao desembaraço), perante a autoridade aduaneira (Receita Federal do Brasil) para a liberação da mercadoria estrangeira entrepostada ou depositada.

Deve-se registrar que os arts. 1º e 23 do DL n. 37/66 estabelecem o momento da ocorrência do fato gerador para fins de incidência do

imposto em comento.

Outrossim, considerar-se-á ocorrido o fato gerador nas situações de retorno de mercadoria. Tal regra, no entanto, não prevalecerá nos casos seguintes, os quais repudiam o recolhimento, quando houver:

- a) retorno de mercadoria enviada em consignação, e não vendida no prazo autorizado;
- b) retorno de mercadoria (devolução), por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição;
- c) retorno da mercadoria, em face de modificações na sistemática de importação no país importador;
- d) retorno da mercadoria, por motivo de guerra ou calamidade pública;
- e) retorno da mercadoria, por outros fatores, alheios à vontade do exportador.

3.4 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto de importação será:

- a) *a quantidade de mercadoria*, expressa na unidade de medida indicada na Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), quando a alíquota for específica (isto é, aquela alíquota que prevê importâncias fixas, aplicáveis em relação aos modos de apresentação do produto importado. Por exemplo, um imposto de tantos reais por tonelada, ou por comprimento – art. 20, I, do CTN);
- b) *a expressão monetária do produto importado* – valor aduaneiro previsto no inciso VII, n. 2, do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT – Decreto n. 92.930/86), quando a alíquota for *ad valorem* (isto é, aquela que incidirá sobre o valor aduaneiro do produto importado). Tal expressão monetária geralmente consta da fatura comercial no lugar da expedição da mercadoria, acrescentando-se ao custo as despesas de frete e seguro, até a entrega no porto ou local de destino no Brasil. O maior inconveniente dos direitos *ad valorem* reside na possibilidade de subfaturamento doloso por oportunismo do interessado;

c) *o preço da arrematação* do bem adquirido em licitação. Não é o preço normal ou de referência da mercadoria. Incrível é conceber que, como produto da criativa imaginação do importador fraudulento, há casos de abandono propositado da mercadoria nos depósitos aduaneiros, deixando que vá à hasta pública, para que depois a comprem por preço vil.

3.5 Alíquotas

Desde a edição da Decisão n. 22 do Conselho do Mercado Comum – por meio da qual se adotou a *Tarifa Externa Comum* (TEC) –, foram fixadas, de comum acordo entre os participantes do Mercosul, as alíquotas vigentes para o comércio atinente a países não pertencentes ao bloco. Nesse sentido, o nível do imposto ali representado deixa de ser um indicador estritamente brasileiro e prenuncia a possibilidade de políticas macroeconômicas comerciais integradas.

É importante mencionar ainda que, em decorrência de acordos comerciais realizados no âmbito da ALADI, que estabelecem preferências tarifárias entre os países signatários, as alíquotas que constam na TEC não refletem a realidade impositiva no comércio entre os países membros dessa associação.

As tarifas podem ser:

- a) *específicas*: valor em dinheiro que incide sobre uma unidade de medida prevista em lei, que pode referir-se à metragem, peso etc.;
- b) *ad valorem*: aplicação de alíquota sobre determinado valor de operação;
- c) *mista*: combinação das duas formas acima.

4. Estudo do IE

IMPOSTO	IE
<i>Nomen juris</i>	Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados
Artigos	Art. 153, II, da CF; art. 23 e seguintes do CTN

4.1 Competência e sujeito ativo

O art. 153, II, da CF, estabelece ser de competência da União a instituição do IE. Trata-se de imposto instituído no Brasil por alvará em 1818. É imposto de competência da União, sendo marcadamente caracterizado por sua função econômica ou extrafiscal. Incide sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, conforme abaixo veremos.

4.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo do Imposto de Exportação é o *exportador* – qualquer pessoa que promova a saída do produto nacional ou nacionalizado do território nacional (art. 27 do CTN e art. 5º do DL n. 1.578/77).

4.3 Fato gerador

O fato gerador do Imposto de Exportação é a *saída do território nacional para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados*, cabendo ao intérprete assimilar o elemento temporal do fato gerador como o momento da *liberação* pela autoridade aduaneira ou a *data de embarque ou saída* constante na *Declaração de Exportação*. O conceito de *exportação* baseia-se na saída, do país, de mercadoria nacionalizada para adquirente estabelecido no exterior – a despeito do Regulamento Aduaneiro, que estabelece a ocorrência do fato gerador desta exação com a saída da mercadoria do território aduaneiro.

4.4 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é o *preço normal* que a mercadoria, ou sua similar, alcançaria ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional (Decreto-lei n. 1.578/77, art. 2º).

A base de cálculo do imposto de exportação será:

- a) *a quantidade de mercadoria*, expressa na unidade de medida indicada na Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), quando a alíquota

for específica (aquela alíquota que prevê importâncias fixas, aplicáveis em relação aos modos de apresentação do produto exportado);

- b) *a expressão monetária do produto exportado*, isto é, o preço normal – valor aduaneiro previsto no inciso VII, n. 2, do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT – Decreto n. 92.930/86), quando a alíquota for *ad valorem* (aquela que incidirá sobre o valor aduaneiro do produto exportado);
- c) *o preço da arrematação do produto adquirido em licitação*, que não é o preço normal ou de referência da mercadoria.

4.5 Alíquotas

Estão previstas na TAB (*Tarifa Aduaneira do Brasil*), podendo ser:

- a) *específicas*: valor em dinheiro que incide sobre uma unidade de medida prevista em lei, que pode referir-se à metragem, ao peso etc. Por exemplo: R\$ 42,00 por metro cúbico;
- b) *ad valorem*: aplicação da alíquota sobre determinado valor de operação.

Atualmente, a alíquota do IE é de 30%, sendo facultado ao Poder Executivo aumentá-la em até cinco vezes, conforme a Lei n. 9.716/98. Portanto, a alíquota máxima poderá atingir até 150% (art. 3º do DL n. 1.578/77).

5. Estudo do IPI

IMPOSTO	IPI
<i>Nomen juris</i>	Imposto sobre produtos industrializados
Artigos	Art. 153, IV, da CF; art. 46 e seguintes do CTN

5.1 Competência e sujeito ativo

O art. 153, IV, da CF, estabelece ser de competência da União a instituição do IPI.

O IPI é imposto *real*, recaindo sobre uma determinada categoria de bens, ou seja, produtos da indústria. É gravame federal de forte interesse fiscal, uma vez que representa importante incremento no orçamento do Fisco. Paralelamente a essa importante função arrecadatória, que lhe é ínsita, perfaz relevante função regulatória do mercado, uma vez que vem onerar mais gravosamente artigos supérfluos e nocivos à saúde. Tal mecanismo de regulação se manifesta na busca da *essencialidade* do produto, variando a exação na razão inversa da necessidade do bem.

Com efeito, urge mencionar que o IPI é imposto seletivo.

5.2 Sujeito passivo

O contribuinte do IPI será:

- a) o importador ou quem a lei a ele equiparar;
- b) o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
- c) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça a industriais ou a estes equiparados;
- d) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

5.3 Fato gerador

O fato gerador poderá, assim, ocorrer nas seguintes situações adiante delineadas:

- a) importação (o início do desembaraço aduaneiro);
- b) saída do estabelecimento industrial ou equiparado de produto industrializado;
- c) aquisição em leilão de produto abandonado ou apreendido;
- d) outras hipóteses específicas da lei, como no caso de saída de produtos de estabelecimentos equiparados a industrial ou a primeira saída por revenda de produtos importados etc.

Outrossim, considerar-se-á ocorrido o fato gerador nas situações de retorno de mercadoria. No entanto, não prevalecerá nos seguintes casos, inexistindo recolhimento, quando houver:

- a) retorno de mercadoria enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado;
- b) retorno de mercadoria (devolução), por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição;
- c) retorno da mercadoria, em face de modificações na sistemática de importação no país importador;
- d) retorno da mercadoria, por motivo de guerra ou calamidade pública;
- e) retorno da mercadoria, por outros fatores, alheios à vontade do exportador.

5.4 Base de cálculo

Sua *base de cálculo* varia conforme a hipótese de incidência. Pode ser:

- a) *o valor da operação de saída do produto do estabelecimento do contribuinte*. É o valor da operação, representada pelo preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário;
- b) *o preço normal*, acrescido do próprio imposto de importação, das taxas aduaneiras e dos encargos cambiais. Nesse caso, o Fisco adiciona ao valor para o despacho aduaneiro não só o *quantum* pago, a título de *imposto de importação*, mas também as taxas de entrada no País e os encargos cambiais. A inclusão do *imposto de importação* na base de cálculo do IPI, embora represente a tributação de *imposto sobre imposto*, pode justificar-se, nesse caso, como meio de proteção à indústria nacional;
- c) o próprio *preço da arrematação*, em face de produto apreendido, abandonado e levado a leilão.

5.5 Alíquotas

É imposto *proporcional*, uma vez que, em princípio, sua alíquota varia de forma constante, em função da grandeza econômica tributada. Em abono à seletividade do IPI, as alíquotas do vertente gravame variam de 0% (zero) a 365,63% (no caso de cigarros). O IPI será

calculado mediante aplicação da alíquota do produto (constante da TIPI, que tem por base a *Nomenclatura Comum do Mercosul* (NCM), constante do Decreto n. 2.376/97), sobre o respectivo valor tributável. Destaque-se que a arrecadação oriunda de bebidas, cigarros e veículos perfaz a maior parte da arrecadação deste imposto.

6. Estudo do IR

IMPOSTO	IR
<i>Nomen juris</i>	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
Artigos	Art. 153, III, da CF; art. 43 e seguintes do CTN

6.1 Competência e sujeito ativo

Dispõe o art. 153 da CF que a instituição do IR é de competência da União.

O imposto de renda é de competência da União, devendo ser utilizado como meio hábil a promover a adequada redistribuição de renda. É a principal fonte de receita tributária da União, quanto aos impostos, possuindo nítida função fiscal.

6.2 Sujeito passivo

O contribuinte do imposto sobre a renda é a pessoa física ou jurídica, titular de renda ou provento de qualquer natureza. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IR (*stoppage at source*), figurando o empregado como *contribuinte*, e o empregador, como *responsável* (art. 121, parágrafo único, I e II, do CTN c/c art. 45, parágrafo único, do CTN). Por conveniência administrativa e sempre por meio de lei, visando à praticabilidade da arrecadação, a fonte pagadora pode ficar no polo passivo da relação jurídica na situação de *responsável* pelo recolhimento do tributo. No caso de omissão de retenção do IRRF, a fonte pagadora irá arcar com a multa pelo não cumprimento da

obrigação, enquanto deve ser cobrado o imposto não recolhido da pessoa física, contribuinte do imposto.

6.3 Fato gerador

É a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos) e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda.

6.4 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é a soma de fatores algébricos positivos e negativos que se agregam ao patrimônio, conforme se depreende do art. 44 do CTN. É o montante *real, arbitrado* ou *presumido*, da renda e do provento de qualquer natureza. Aliás, é bom que se memorize que não existe “renda presumida”. Presumido ou arbitrado pode ser o *montante* da renda. Adota-se, no Brasil, um critério de aferição de base de cálculo “*pelo montante absoluto da renda ou provento*” (*critério global ou unitário*), segundo o qual as alíquotas incidem sobre o total dos rendimentos, independentemente de sua origem ou razão. Assim, a incidência ocorre sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou provento bruto auferido e os encargos admitidos em lei, tais como gastos com dependentes, planos de saúde etc. Devem-se somar todos os rendimentos e lucros de capital da pessoa física e seus dependentes (rendimento bruto) e subtrair os encargos (reais ou presumidos) autorizados pela legislação (rendimento líquido).

6.4.1 Conceito de patrimônio

É o conjunto de direitos e obrigações de titularidade de uma pessoa, formado pelos seus direitos reais (por exemplo: *propriedade*), direitos pessoais (por exemplo: os *direitos de crédito*) e os direitos intelectuais (por exemplo: *direito autoral, de imagem*).

6.5 Alíquotas

Segundo o art. 153, § 2º, I, da CF, o imposto sobre a renda será informado pelos critérios da *generalidade*, *universalidade* e *progressividade*. A *generalidade* diz respeito à sujeição passiva, indicando a incidência sobre todos os contribuintes que pratiquem o fato descrito na hipótese de incidência da exação. A *universalidade*, por sua vez, demarca o critério atrelável à base de cálculo do gravame, que deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, independentemente da denominação da receita ou do rendimento (*vide* art. 43, § 1º, CTN, à luz da LC n. 104/2001). Por fim, a *progressividade* do IR – mesmo que insuficiente, como é sabido – prevê a variação positiva da alíquota do imposto à medida que há aumento de base de cálculo.

O IR, da forma como o conhecemos hoje, incidente sobre a renda total do contribuinte, foi instituído no Brasil, após diversas tentativas, em 1922, consoante o disposto no art. 31 da Lei de Orçamento n. 4.625, de 31 de dezembro. Feitas algumas alterações normativas, nos anos que se seguiram, já se podia notar no âmbito doméstico a existência de um progressivo imposto sobre a renda, com alíquotas estabelecidas entre 0,5% e 8% (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 255).

No Brasil de hoje, o imposto sobre a renda, conquanto se revele um importante gravame para a arrecadação federal, aponta dados curiosos: estudos econômicos demonstram que a participação da tributação da renda na carga tributária brasileira é baixa, atingindo pouco mais de 20%, enquanto, em países desenvolvidos, essa participação representa cerca de 70%. Aliás, insta frisar que há sobre o patrimônio, de um modo geral, uma tímida expressividade da participação da tributação na carga tributária brasileira.

Em razão dessa situação, o sistema tributário brasileiro, apresentando um pequeno grau de progressividade no IR, transborda para o terreno da *regressividade*, em face do elevado número de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços. Daí haver a imposição de maior ônus àqueles que ostentam menor aptidão de contribuir para o custeio das despesas do Estado, uma vez que, em regra, quem possui maiores renda e patrimônio, revelando maior

capacidade para contribuir, é destinatário de uma imposição tributária menos gravosa.

Destaque-se, a propósito, que há vários países, cuja prestação de serviços públicos é de melhor qualidade do que no Brasil, que possuem várias faixas diferentes de alíquotas para o IR, com percentuais que chegam a 60%.

A iniciativa de tornar o IR um pouco mais “progressivo” fez parte do pacote de medidas utilizadas para amenizar a repercussão da crise financeira, que irradiou negativamente, em 2008, pelas economias de todo o mundo.

A decisão do governo federal, prestigiando a mobilidade econômica da sociedade brasileira, a par da valorização ao potencial redistributivo do IR, traduziu-se em uma renúncia fiscal, estimada em R\$ 5 bilhões, cujo volume deverá ser injetado na economia por meio do consumo, estimulando o crescimento da economia e o volume de crédito.

Por outro lado, a iniciativa tem sofrido críticas, sob o argumento de que se deveria buscar, efetivamente, a redução das alíquotas existentes, no lugar de trazer novos percentuais intermediários.

◆ Referências

- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Manual de direito tributário*. 5. ed. rev. e atual. Niterói: Impetus, 2007.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Sinafresp, 2000.
- ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 38, n. 149, jan./mar. 2001.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Atualização de Djalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979. v. 1.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. *Lições de direito público*. São Paulo: Dialética, 2003.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. Limitações constitucionais ao poder de tributar. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 48, 1989.
- BRITO, Edvaldo Pereira de. Princípios constitucionais tributários. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 18, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Resenha Tributária, 1993.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Vigência e aplicação das leis tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: RT, 2002.
- CASTRO, Alexandre Barros. *Teoria e prática do direito processual tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- COELHO, José Washington. *Código Tributário Nacional interpretado*. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- DECOMAIN, Pedro Roberto. *Anotações ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1954.
- DIAS DE SOUZA, Hamilton. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- DINIZ, Gustavo Saad. In: OLIVEIRA SILVA, Volney Zamenhof de (Coord.). *Código Tributário Nacional: comentado, anotado e atualizado*. 2. ed. Campinas: CS Edições, 2002.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. v. I.
- FRANCISCO, José Carlos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.
- GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- HORVATH, Estevão. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

- JUSTEN, Marçal Filho. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 3. ed. Rio de Janeiro: Aide, 1994.
- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2.
- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.
- LENZ, Carlos Eduardo Thompson Flores. Empréstimo compulsório e princípio da anterioridade. *Revista de Direito Tributário*, v. 11, n. 40, p. 149-157, abr./jun. 1987.
- MACÊDO OLIVEIRA, José Jayme de. *Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. São Paulo: Atlas, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003. v. I.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo, 2004.
- MARTINS, Cláudio. *Normas gerais de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Forense, 1969.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Bushatsky, 1977. v. 3.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983.
- MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática de imposto de indústrias e profissões*. São Paulo: Max Limonad, 1964.
- NEVES, José Carlos de Souza Costa. Decadência e prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- OLIVEIRA, José Marques Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

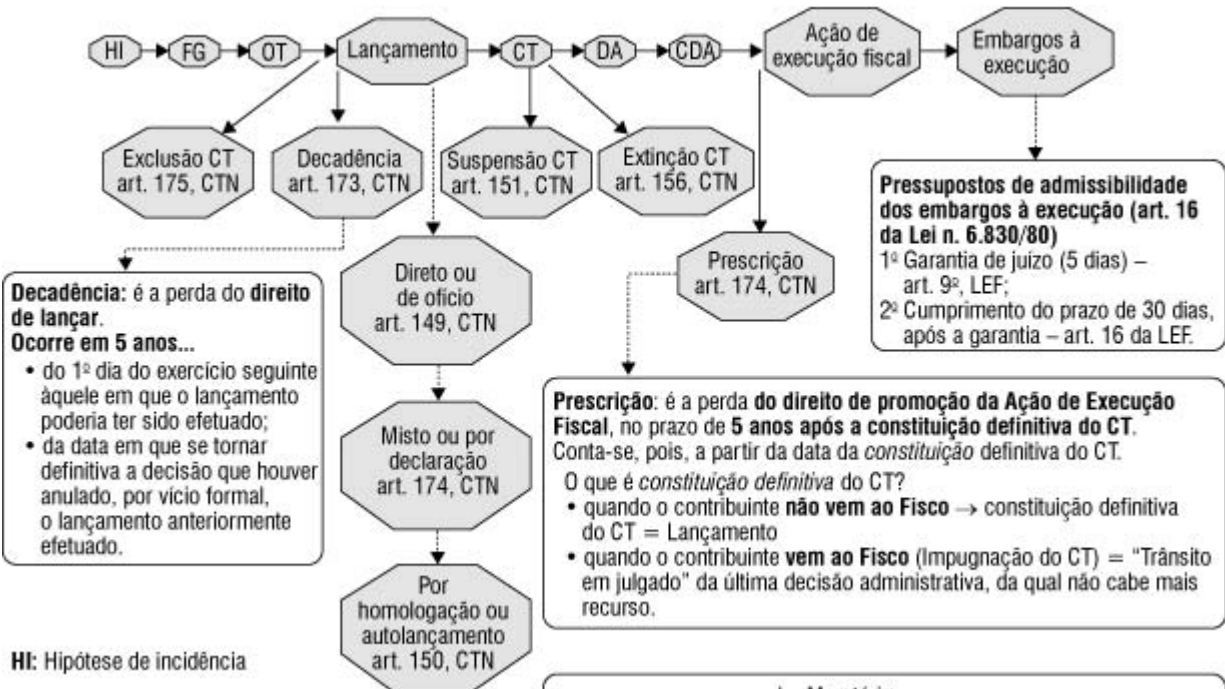
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 3. ed., 2. reimpr. São Paulo: RT, 1984.
- QUEIROZ, Luís César Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade religiosa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha, n. 4, jan. 1996.
- SCAFF, Fernando Facury. O estatuto mínimo do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Revista Pesquisas Tributárias* (Nova Série 6). São Paulo: RT, 2000.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Finanças S.A., [s/d].
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b. v. III.
- VALÉRIO, Walter Palder. *Programa de direito tributário. Parte geral*. Porto Alegre: Sulina, 1970.

Apêndice

◆ Linha do Tempo

A **Linha do Tempo** foi concebida pelo Autor no intuito de sistematizar a assimilação da relação jurídico-tributária. Permite uma visão ampla, conjunta e didática do Direito Tributário em movimento, clarificando os momentos cruciais da relação tributacional, traduzidos em uma ordem cronológica, facilmente digerível ao leitor.

Relação jurídico-tributária – “Linha do Tempo”



HI: Hipótese de incidência

FG: Fato gerador (arts. 114 a 118, CTN)

OT: Obrigação tributária, pode ser:

- Principal (Pecúnia);
- Acessória (fazer, não fazer e tolerar).

Lançamento:

- Constitui o crédito tributário (art. 142, CTN);
- Ato documental de cobrança;
- Ato privativo da autoridade de administrativa (vinculado e obrigatório).

CT: Crédito tributário (art. 139, CTN)

DA: Dívida ativa – arts. 201 e 202, CTN
(inscrição = transforma o CT em DA)

CDA: Certidão dívida ativa

- Título executivo extrajudicial – art. 202, parágrafo único, CTN

Ação de Execução Fiscal e Embargos à Execução Fiscal (Lei n. 6.830/80)

