



**Ciências Contábeis**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA



**André Portella**

**DIR06**

# **Legislação Tributária**

# LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

*André Portella*  
**LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Salvador  
2018

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA**

Reitor: João Carlos Salles Pires da Silva

Vice-Reitor: Paulo César Miguez de Oliveira

Pró-Reitoria de Ensino de Graduação

Pró-Reitor: Penildon Silva Filho

Faculdade de Ciências Contábeis

Diretor: Prof. Josélton Silveira da Rocha

Superintendência de Educação a

Distância -SEAD

Superintendente: Márcia Tereza Rebouças

Rangel

Coordenação de Tecnologias Educacionais

CTE-SEAD

Haenz Gutierrez Quintana

Coordenação de Design Educacional

CDE-SEAD

Lanara Souza

Coordenadora Adjunta UAB

Andréa Leitão

**UAB -UFBA****Bacharelado em Ciências Contábeis****EaD**

Coordenadora:

Profª Inês Teresa Lyra Gaspar da Costa

**Produção de Material Didático**

Coordenação de Tecnologias Educacionais

CTE-SEAD

Núcleo de Estudos de Linguagens &amp;

Tecnologias - NELT/UFBA

Coordenação

Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Projeto gráfico

Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Projeto da Capa: Prof. Alessandro Faria

Arte da Capa: Prof. Alessandro Faria

Foto de capa: Pixabay

Equipe de Revisão:

Eivalda Araujo

Julio Neves Pereira

Márcio Matos

Equipe Design

Supervisão

Alessandro Faria

Editoração / Ilustração

Sofia Guimarães

Marccone Pereira

Design de Interfaces

Raissa Bomtempo

Equipe Audiovisual

Direção:

Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Produção:

Letícia Moreira de Oliveira

Câmera

Maria Christina Souza

Edição:

Deniere Rocha

Animação e videografismos:

Filipe Araújo Caldas

Edição de áudio

Pedro Queiroz

Trilha Sonora:

Pedro Queiroz



Esta obra está sob licença Creative Commons CC BY-NC-SA 4.0: esta licença permite que outros remixem, adaptem e criem a partir do seu trabalho para fins não comerciais, desde que atribuam o devido crédito e que licenciem as novas criações sob termos idênticos.

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
**Sistema de Bibliotecas da UFBA**

P843 Portella, André.  
Legislação tributária / André Portella. - Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2018.  
143 p. : il.

Esta obra é um Componente Curricular do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis na modalidade EaD da UFBA/SEAD/UAB.

ISBN: 978-85-8292-154-8

1. Tributos - História. 2. Competência tributária - Brasil. 3. Direito tributário - Brasil. 4. Incidência de impostos - Brasil. 5. Impostos - Brasil. 6. Direito constitucional - Brasil. 7. Finanças públicas - Brasil. I. Universidade Federal da Bahia. Faculdade de Ciências Contábeis. II. Universidade Federal da Bahia. Superintendência de Educação a Distância. III. Título.

CDU: 336:34

# SUMÁRIO

<b>MINICURRÍCULO DO PROFESSOR</b>	<b>10</b>
<b>CARTA DE APRESENTAÇÃO DA DISCIPLINA</b>	<b>11</b>
<b>UNIDADE 1 – TRIBUTO, COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUAS LIMITAÇÕES, E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	<b>15</b>
<b>Capítulo 1 – O Que É Tributação?</b>	<b>15</b>
1.1. A Tributação Na História E A Sua Perspectiva Política	17
1.2. Perspectivas Econômica E Social Do Fenômeno Tributário	19
1.3. Fenômeno Tributário Enquanto Fenomenologia Da Incidência Tributária	22
<b>Capítulo 2 – Tributo</b>	<b>23</b>
2.1. Conceito	23
2.2. Espécies	24
2.2.1. Imposto	25
2.2.2. Taxa	27
2.2.3. Contribuição De Melhoria	29
2.2.4. Contribuições Especiais	30
2.2.5. Empréstimo Compulsório	30
2.3. Natureza Jurídica Específica Do Tributo	31
2.4. Classificação Dos Tributos	32
<b>Capítulo 3 – Competência Tributária</b>	<b>33</b>
3.1. Definição E Características	33
3.2. Conflito De Competência	34
3.3. Classificação	35
<b>Capítulo 4 – Limitações Ao Poder De Tributar</b>	<b>37</b>
4.1. Definição	37
4.2. Princípios Constitucionais Tributários	37

4.2.1. Classificação Dos Princípios	37
4.2.1.1. Princípio De Solidariedade Tributária	38
4.2.1.2. Princípio Da Segurança Jurídica	38
4.2.1.3. Princípio De Justiça Tributária	42
4.2.1.4. Princípios Atinentes Ao Federalismo Fiscal	43
4.3. Imunidade Tributária	45
4.3.1. Definição E Institutos Afins	45
4.3.2. Espécies De Imunidade Tributária	46
<b>Capítulo 5 – Legislação Tributária</b>	<b>50</b>
5.1. Definição E Espécies De Instrumentos Legislativos	50
5.1.1. Constituição Federal	51
5.1.2. Emenda Constitucional	52
5.1.3. Lei Complementar	53
5.1.4. Lei Ordinária	54
5.1.5. Medida Provisória	55
5.1.6. Tratados E Convenções Internacionais	56
5.1.7. Decreto	56
5.1.8. Demais Instrumentos Legislativos	56
5.2. Vigência E Aplicação Da Legislação Tributária	57
5.3. Interpretação Da Legislação Tributária	58
5.4. Integração Da Legislação Tributária	59
<b>UNIDADE 2 – INCIDÊNCIA, OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	<b>63</b>
<b>Capítulo 6 – Fenomenologia Da Incidência Tributária</b>	<b>63</b>
6.1. Definição E Relevância Para O Estudo Do Direito Tributário E Estrutura Geral	63
6.2. Regra-Matriz De Incidência Tributária (Rmit)	64
<b>Capítulo 7 – Fato Gerador</b>	<b>66</b>
7.1. Definição, Elementos, Classificação E Momento Da Ocorrência	66
7.2. Fato Gerador Ilícito E Norma Geral Antielisão	67

<b>Capítulo 8 – Obrigação Tributária</b>	<b>68</b>
8.1. Definição E Nomenclatura	68
8.2. A “Conversão” Da Obrigação Acessória Em Obrigação Principal	69
8.3. Estrutura E Elementos Da Obrigação Tributária	70
8.3.1. Sujeito Ativo	70
8.3.2. Sujeito Passivo	70
8.3.2.1. Definição, Capacidade E Domicílio	70
8.3.2.2. Espécies De Sujeito Passivo	71
8.3.3. Objeto	75
<b>Capítulo 9 – Crédito Tributário</b>	<b>76</b>
9.1. Definição E Surgimento Do Crédito Tributário	76
9.2. Lançamento Tributário	76
9.2.1. Definição, Objetivos E Aplicação No Tempo	76
9.2.2. Modalidades De Lançamento	78
9.2.3. Revisão Do Lançamento	80
9.2.4. Prazo Para Proceder Ao Lançamento E O Termo Inicial Da Contagem De Tal Prazo	81
9.3. Suspensão Do Crédito Tributário	81
9.4. Extinção Do Crédito Tributário	83
9.5. Exclusão Do Crédito Tributário	90
9.6. Garantias E Privilégios Do Crédito Tributário	91
9.7. Quitação Do Crédito Tributário	92
<b>Capítulo 10 – Administração Tributária</b>	<b>93</b>
10.1. Definição E Poder De Fiscalização	93
10.2. Dívida Ativa	95
10.3. Certidões Negativas	96



<b>UNIDADE 3 – IMPOSTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL</b>	<b>99</b>
<b>Capítulo 11 – Imposto De Renda</b>	<b>100</b>
11.1. Competência E Princípios	100
11.2. Regra-Matriz De Incidência Do Ir	101
11.2.1. Aspecto Material	101
11.2.2. Aspecto Espacial	103
11.2.3. Aspecto Temporal	103
11.2.4. Aspecto Subjetivo	104
11.2.5. Aspecto Quantitativo	104
11.2.5.1. Aspecto Quantitativo Do Irf	105
11.2.5.2. Aspecto Quantitativo Do Irfj	108
<b>Capítulo 12 – Impostos Sobre A Propriedade</b>	<b>110</b>
12.1. Competência, Transferências De Arrecadação E Características Gerais	110
12.2. A Concepção De Propriedade Para O Direito Tributário	111
12.3. A Ideia De Imóvel	112
12.4. A Ideia De Veículo Automotor	113
12.5. Aspectos Temporal E Espacial Dos Impostos Sobre A Propriedade	113
12.6. Os Sujeitos Do Itr, Iptu E Ipva	115
12.7. Base De Cálculo E Alíquota Dos Impostos Sobre A Propriedade	115
<b>Capítulo 13 – Impostos Sobre A Transmissão Da Propriedade</b>	<b>116</b>
13.1. Competência E Considerações Gerais	116
13.2. Aspecto Material	116
13.3. Aspectos Espacial E Temporal	118
13.4. Aspectos Subjetivo E Quantitativo	119
<b>Capítulo 14 – Impostos Sobre Consumo E Produção</b>	<b>120</b>
14.1. Visão Geral E Competência	120
14.2. Icms	120
14.2.1. Aspecto Material	121

14.2.2. Aspectos Espacial E Temporal	122
14.2.3. Aspecto Subjetivo	123
14.2.4. Aspecto Quantitativo	124
14.3. Ipi	125
14.3.1. Aspecto Material	125
14.3.2. Aspectos Espacial E Temporal	126
14.3.3. Aspecto Subjetivo	127
14.3.4. Aspecto Quantitativo	128
14.4. Iss	128
14.4.1. Aspecto Material	128
14.4.2. Aspectos Espacial E Temporal	129
14.4.3. Aspecto Subjetivo	130
14.4.4. Aspecto Quantitativo	130
14.5. Iof	131
14.5.1. Aspecto Material	131
14.5.2. Aspectos Espacial E Temporal	132
14.5.3. Aspectos Subjetivo E Quantitativo	132
14.6. Impostos Sobre O Comércio Exterior	133
14.6.1. Aspecto Material	134
14.6.2. Aspectos Espacial E Temporal	134
14.6.3. Aspectos Subjetivo E Quantitativo	135
<b>Capítulo 15 – Impostos Especiais</b>	<b>136</b>
<b>REFERÊNCIAS BÁSICAS</b>	<b>138</b>
<b>BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR</b>	<b>139</b>





Ilustração: Marcone da Silva

## Mini currículo do Professor:

Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela *Universidad Complutense de Madrid*, menção honrosa *Doctors Europeus*; Professor da Faculdade de Direito da UFBA; Advogado e Consultor Tributário de empresas, cooperativas e Municípios no Estado da Bahia; Coordenador do NEF – Núcleo de Estudos em Tributação e Finanças Públicas; Consultor Jurídico parlamentar para assuntos de Finanças Públicas e Tributação; Consultor jurídico-tributário do SEBRAE e do SESCOOP/OCEB; foi Conselheiro do Conselho de Assuntos Fiscais e Tributário (CAFT) da Federação das Indústrias do Estado da Bahia (FIEB); Ex-Conselheiro do Conselho de Contribuintes do Município de Salvador; Ex-chefe do Gabinete da Procuradoria Jurídica da Assembleia Legislativa do Estado da Bahia; Ex-Assessor de Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia; Pesquisador CNPq/FAPESB.

# Carta de Apresentação da Disciplina:

Olá, bem-vindo e bem-vinda às nossas aulas de Legislação Tributária.

Pretendemos com esta disciplina apresentar a você, estudante da graduação, uma visão geral do fenômeno da tributação, na sua perspectiva jurídica. O objetivo é dar ao aluno o conhecimento introdutório da tributação, estudar o sistema tributário constitucional e as normas gerais do Direito Tributário, além de oferecer o conhecimento dos principais tributos vigentes no país.

Por meio de uma abordagem simples, objetiva e direta, com alusão a exemplos práticos, apresentaremos as linhas gerais do Sistema Tributário Nacional, em conformidade com o que se encontra disposto na legislação tributária brasileira.

É importante que você tenha em mãos, principalmente, a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), pois constituem a base dos nossos estudos, sem prejuízo de outras normas a serem indicadas ao longo do texto.

Desejamos um excelente processo de construção do conhecimento. Aproveite ao máximo a sua formação e seja bem-vindo à aprendizagem da Legislação Tributária.

André Portella







Ilustração: Marcone da Silva

# UNIDADE 1 – TRIBUTO, COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUAS LIMITAÇÕES, E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

## SÍNTESE DA UNIDADE

Nesta unidade, nós contextualizaremos a tributação na perspectiva da realidade humana, social e econômica para, em seguida, trabalharmos com conceitos fundamentais da Legislação Tributária. O primeiro deles é o próprio conceito de tributo, que se encontra na base da compreensão de todo o fenômeno tributário.

O segundo conceito é o de competência tributária, entendido como o poder de criar ou modificar tributos, bem como as limitações estabelecidas sobre o exercício desse mesmo poder, conforme previsto na Constituição Federal de 1988.

Finalmente, serão analisados os elementos constitutivos de uma norma jurídica que prevê a incidência tributária, e os tipos de leis por meio dos quais é possível estabelecer normas no âmbito da Legislação Tributária.

## CAPÍTULO 1 – O QUE É TRIBUTAÇÃO?<sup>1</sup>

A ideia de *tributação* pode ser entendida de duas formas. Por um lado, a tributação aparece no plano da realidade humana e social, que evoluiu ao longo do tempo e que hoje corresponde ao conjunto de instrumentos, técnicas e procedimentos fundamentais para a arrecadação de recursos necessários a serem utilizados pelo Estado no financiamento

---

<sup>1</sup> Todo este tópico foi baseado na obra de Aliomar Baleeiro, intitulada *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. O saudoso estudioso baiano foi professor da Faculdade de Direito da UFBA e ministro da Corte Suprema. Trata-se de uma das mais importantes referências na área da tributação e das finanças públicas e a leitura da sua obra é imprescindível a uma formação de qualidade.



das demandas da sociedade. É neste sentido que se fala de tributação enquanto produto das lutas de classes, com suas consequências sociais, políticas e econômicas. Trata-se de um fenômeno da vida e que por isso mesmo se submete ao regramento jurídico.

Esta é a perspectiva considerada por Baleeiro (2015, p. 05), quando identifica a tributação no contexto dos anseios de satisfação das “necessidades públicas”, assim entendidas as privações, os desejos ou os estados de insatisfação experimentados pelos indivíduos, que somente puderam ser satisfeitos a partir da construção da vida em sociedade. Segundo ele, “o indivíduo, nas sociedades primitivas, isolado, pode caçar, pescar ou colher frutos e raízes alimentícias, mas a repulsa ao ataque de outra tribo, a luta contra animais ferozes de grande porte, a abertura das primeiras sendas na floresta deveria ter exigido a conjunção de esforços na ação coletiva” (p.05). Seria exatamente a conjunção de todos estes esforços que teria provocado a necessidade de gerar recursos financeiros, por meio da tributação, para serem utilizados em prol da própria sociedade.

Essa ideia de tributação enquanto realidade no tempo e no espaço pode ser observada historicamente nos vários motins e mudanças de regime em consequência de reivindicações fiscais, como na Inconfidência Mineira, na “Gloriosa Revolução” britânica de 1688, na Independência das 13 colônias norte-americanas, nas dificuldades do Tesouro que levaram Luís XVI à convocação dos Estados Gerais, e que por sua vez culminaram com a Revolução Francesa, entre muitos outros exemplos. (BALEIRO, 2015, p. 06)

Há, entretanto, uma segunda forma por meio da qual é possível se compreender a ideia de *tributação*. Pode-se compreendê-la numa perspectiva estritamente jurídica, enquanto conjunto de elementos fáticos e normativos que resultam na incidência tributária. Neste sentido, a tributação é o fenômeno jurídico que tem no tributo o seu elemento nuclear, considerando desde o fato jurídico tributário, passando pela previsão normativa, até o exaurimento da relação jurídica tributária subjacente, com todas as suas implicações.

Essa perspectiva estritamente jurídica do fenômeno tributário conta com um volume expressivo de estudos na doutrina brasileira. Sem negligenciar a contribuição de um extenso rol de autores ainda no século XIX, e início do século XX, o universo inicial inclui nomes como os de **Ferreira Borges (1831)**, **José Antônio da Silva Maia (1841)**, **José Maurício Fernandes Pereira de Barros (1855)**, **Candido Batista de Oliveira (1801-1865)**, **Dídimo da Veiga (1847-1939)**, **Amaro Cavalcânti (1849-1922)**, **João Pedro da Veiga Filho (1862-1909)**, **Viveiros de Castro (1867-1927)**, **Alberto Deodato (1896-1978)**, e até mesmo **Rui Barbosa (1849-1923)**.

Mas é sobretudo a partir da década de 30 do século XIX, com **Olavo Bilac Pinto**, que o estudo do fenômeno tributário desde a perspectiva jurídica se desenvolve de forma clara,

contando com valiosas contribuições, sobretudo a partir da década de 60, com a obra de autores como **Amílcar de Araújo Falcão**, **Alfredo Augusto Becker**, **Ruy Barbosa Nogueira**, **Geraldo Ataliba**, **Aliomar Baleeiro** e **Souto Maior Borges**, entre outros<sup>2</sup>.

## 1.1. A tributação na história e a sua perspectiva política

Indicar com precisão o surgimento dos primeiros impostos na História é tema polêmico sobre o qual não há consenso. O Egito e os povos do Oriente, na Antiguidade, os conheceram. Há referências a eles na Bíblia, nos Evangelhos e em outros documentos<sup>3</sup>.

Há notícias mais seguras dos impostos gregos e romanos sobre a importação (*portorium*), sobre o consumo (*siliquaticum*, *macellum*), sobre as terras (*vectigalia*), as heranças (*vicesima hereditatum*), as pessoas (*capitatio humana*), sobre as vendas (*centesima rerum venalia*) etc. As capitações foram aplicadas proporcionalmente ao gado e à extensão das terras (*capitatio animalia*, *capitatio terrena*). A Grécia chegou a experimentar um imposto de renda, medido pelo capital, relativamente aperfeiçoado (*eisfora*).

Muitos desses impostos não eram pagos em dinheiro, mas sim em produtos agrícolas (os dízimos das colheitas, rebanhos, minerais, etc.).

Na Idade Média, os impostos pulverizaram-se nas centenas de direitos regalianos. Florença teve os impostos mais adiantados de seu tempo, no começo da Idade Moderna.

Vários escritores, na rota de **Seligman**, afirmam que o imposto mais antigo seria o “*nota captivitatís*”, característica da submissão do inimigo vencido ou escravizado, e, por isso mesmo, repugnava ao cidadão livre. Em Roma, assim se pensava sobre os impostos.

Originariamente, a palavra “tributo” tinha o sentido que se dá hoje às reparações de guerra. Mas, ao passo que estas buscam justificação moral na despesa ou prejuízo que a luta causou ao vencedor, o tributo era imposição pura e simples deste ao vencido. Devia pagá-lo porque estava à mercê do que o vencera pelas armas. As guerras eram feitas, muitas vezes, para esse fim apenas<sup>4</sup>.

Roma e os povos antigos usaram largamente de seu poder para extorsão de proveitos dos povos mais fracos. Escravos, ouro, prata, obras de arte eram arrancados do vencido.

2 Cf. BORGES, Souto Maior. **Prefácio** In ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ED. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 12-13; BALEEIRO, **op. cit.**, p. 23

3 Idem, p. 330 passim.

4 Idem, p. 188.

Se necessidades supervenientes, como as da guerra, não podiam ser cobertas por aqueles recursos, o monarca, segundo as usanças e concepções jurídicas da época, deveria obter o consentimento dos principais vassalos, quer a estes fosse pedido o sacrifício, quer aos vilões e plebeus. Estes eram contribuintes dos senhores feudais, de sorte que a Coroa se abstinha de coletá-los diretamente<sup>5</sup>.

Esse consentimento era dado em conselhos ou assembleia, cada vez que a necessidade extraordinária se apresentava. Com o tempo, essas assembleias, em cada país, receberam nomes específicos. Viriam a tomar caráter periódico e, no mundo contemporâneo, passaram a ser permanentes.

Esses estilos provam que, desde a alta Idade Média, no seio de vários povos da Europa, os monarcas encontravam dificuldade em criar impostos novos e majorar os antigos, ou levantar empréstimos forçados, sem o consentimento de certos órgãos colegiados, que pretendiam falar em nome dos contribuintes.

O príncipe formulava um “pedido” e os representantes mais categorizados das classes pelas quais se fracionava o poder político, em reunião solene, após debates em que se regateava o *quantum*, assentiam no “donativo” ou “benevolência” condicionada àquele caso concreto e especial.

Os impostos alfandegários, na Inglaterra, durante a Idade Média, eram designados como “costumes” (*magna customa, parva customa*), palavra que expressa a tradição de exigi-los a coroa sobre os que faziam o comércio para fora, por mar ou terra. Até hoje, esses direitos aduaneiros conservam, lá, o nome de *customs*, assim como permanece a designação de *Custom House* para a alfândega<sup>6</sup>.

Na Idade Moderna, a conquista da Índia e do Oriente era levada a efeito pela cobiça de mercadorias exóticas e de atividades predatórias sobre povos menos aguerridos ou privados de armamentos mais eficazes. Mas salvá-los para o céu, trazendo-os à fé cristã, emprestava à aventura belicosa conteúdo moral perante a consciência dos conquistadores, ou, pelo menos, perante a opinião pública, suavizando a brutalidade cínica da gula de proveitos.

O mais espetacular êxito nessa política foi a indenização exigida pela Alemanha à França em 1871. Mas é possível identificar outras mais recentes, tais como as reparações de guerra de 1914-1918.<sup>7</sup>

---

5 Idem, p. 523.

6 Idem, ibidem.

7 Idem, p. 190.

Seja com fundamento no uso da força, seja por meio da formação do consenso, o pagamento de tributo sempre foi uma realidade no seio da sociedade. Vivendo em sociedade, os homens têm necessidades que só pelo grupo podem ser satisfeitas. O primeiro cacique, que, pela força, audácia e astúcia, comandou a tribo no ataque ou na defesa, foi escolhido juiz e possivelmente se arvorou a sacerdote. Quando logrou essa ascendência, fez-se alimentar pelo esforço dos demais, que se resignaram ao sacrifício, em parte pelo medo, em parte porque tiveram a obscura intuição de que o chefe era instrumento útil e necessário ao grupo. Até hoje se repete que o pior dos governos é melhor do que a anarquia<sup>8</sup>.

Sempre foi assim. Continua a ser, no mundo contemporâneo, e não há probabilidade de que se mude essa realidade no mundo futuro. Não é crível que, nas sociedades primitivas, os indivíduos cumprissem espontaneamente seus deveres para com o grupo e revelassem mais espírito de solidariedade social do que hoje.

Quanto mais se elevam as massas, na evolução democrática, tanto mais participa do poder, indiretamente, o maior número. A tributação se desloca paralelamente e atinge as classes outrora privilegiadas, enquanto os serviços públicos tendem a satisfazer as aspirações e interesses de toda a coletividade. A primeira metade do século XX testemunhou a aceleração desse movimento evolutivo.

## 1.2. Perspectivas econômica e social do fenômeno tributário

O fenômeno tributário, embora objeto de estudo pela Ciência do Direito, não se limita ao mundo jurídico, influenciando e sendo influenciado pelas mais diversas perspectivas humanas, cabendo destacar as perspectivas econômica e social.

Economistas, como **Mac Culloch**, baseando-se na euforia econômica da Inglaterra, após a tributação motivada pelas guerras napoleônicas, sustentaram que o imposto agia como estímulo às atividades humanas, e ao mesmo tempo à moderação nos hábitos cotidianos. Outros, entretanto, viam no imposto um mal necessário, que se deveria circunscrever ao inevitável. Ele desviava fundos, que poderiam ser empregados em iniciativas reprodutivas dos particulares<sup>9</sup>.

Os impostos, neste sentido, seriam embaraços à formação dos capitais, à produção, ao comércio e à capacidade de os empresários assumirem riscos. Se recaíssem sobre os lucros, matariam o único incentivo ao trabalho, ao empreendimento e às realizações proveitosas de toda natureza. Se alcançassem as heranças, destruiriam os sagrados laços da família.

---

8 Idem, p. 333.

9 Idem, p. 213.

Alguns autores, dentre os quais **Adam Smith**, mencionavam que a decadência da Espanha, que no início da Idade Moderna fora a mais forte potência do mundo, se devia em grande parte à extorsão do Fisco.

Mas o argumento, pouco a pouco, foi perdendo a importância porque, para os capitalistas, o mais relevante não consistia em não pagar tributos, mas em gozar de condições jurídicas e políticas de segurança, a par de oportunidades de colocação das disponibilidades.

Provavelmente, os impostos americanos sobre os lucros dos investimentos e sobre a renda individual das pessoas físicas são os mais altos de todo o mundo, na atualidade. Isso não impede que Nova Iorque seja o coração financeiro do universo e, ali, se concentrem os maiores capitais, a despeito de vigorarem impostos mais suaves no Brasil e em outros países que ainda não apresentam as mesmas condições de segurança política, jurídica ou econômica.

Neste sentido é que afirma Aliomar Baleeiro (2015) que, se certos impostos não houvessem sido majorados no Brasil, a partir de 1947, é possível que alguns indivíduos fossem mais ricos, mas a Nação nada perdeu; antes, ganhou, porque foi investida na captação da energia hidráulica de Paulo Afonso, Três Marias, estradas, aeroportos, exploração de petróleo, etc., parte do que eles teriam consumido ou investido em coisas menos úteis para a coletividade.<sup>10</sup>

A tributação é ainda um dos mais importantes instrumentos de controle das finanças nacionais. A política fiscal, nas crises inflacionárias, é uma das mais eficazes armas de defesa do equilíbrio econômico, ao lado da política monetária de crédito. A renda, segundo o mesmo autor, sobretudo a renda anormal dos que lucram com a inflação, deve ser o primeiro alvo do Fisco, na batalha contra a elevação dos preços.

Por outro lado, a tributação também atua muito claramente no plano social, especialmente mediante a repartição de encargos e redistribuição da renda nacional. Fora de qualquer ponto de vista ideológico, essa redistribuição propicia a permanência e o crescimento da prosperidade geral, assim como as possibilidades de desenvolvimento.

Harold Groves (apud BALEEIRO, 2015), financista americano, sustenta que “*os impostos devem também reduzir as desigualdades de riqueza, renda e poder, que repugnam a democracia*”, e conservar os recursos humanos do trabalhador (saúde, bem-estar, educação, horas de lazer etc.).

Não obstante, alguns sustentam que este depende da concentração de capitais em grupos restritos. Sob esse argumento, advogam tributação benévola para tais capitais e grandes

---

10 Idem, p. 216.

fortunas ou rendas. As classes mais opulentas agarram pelos cabelos esses raciocínios simplistas e advogam, em nome do desenvolvimento nacional, as teses mediante as quais a burguesia, no século XIX e no começo deste, acastelou-se em privilégios fiscais, atirando ao operariado o peso dos impostos indiretos.<sup>11</sup>

Keynes (apud BALEEIRO, 2015), entretanto, sentenciou como um dos mais perniciosos defeitos da estrutura econômica a “arbitrária e inequitativa distribuição da fortuna e das rendas”, e seus discípulos defenderam uma política fiscal anticíclica que, por um lado, onerasse as grandes rendas e as grandes heranças, e paralelamente mitigasse a tributação indireta sobre mercadorias de primeira necessidade ou manifesta utilidade.

A ideia de reforma social por meio de impostos, em lugar da técnica revolucionária, aflorou a pena de vários escritores e líderes. O próprio **Karl Marx**, no Manifesto Comunista (1848), incita a massa a pleitear esse instrumento de oportunismo na ação política, que deveria ser invocado em vários congressos socialistas.

Essa utilização do tributo enquanto instrumento de política social foi-se aperfeiçoando ao longo do tempo para resultar no que hoje se denomina extrafiscalidade, assim entendida a adaptação do fenômeno da tributação ao alcance de determinado objetivo social, econômico, ambiental, etc.

Ainda em 1948, Fritz Neumark (apud BALEEIRO, 2015) não está nas referências] conclui que os impostos são corretamente instrumentos de política social, econômica e demográfica na grande maioria dos países e que não há mais cabimento para as controvérsias a esse respeito, ressalvado o problema da idoneidade de cada um deles para os fins desejados e também o dos limites dessas aplicações extrafiscais.

Olavo Bilac (apud BALEEIRO, 2015), na mesma década, embora considerasse a importância da despesa e dos empréstimos como instrumentos de viabilização das políticas sociais, reconhecia a importância da imposição para este mesmo fim.

Mesmo Henry Laufenburger (apud BALEEIRO, 2015), que num primeiro momento subestimou a utilização o imposto, e reivindicou para a despesa o papel “precípua de verdadeiro motor do intervencionismo econômico e social”, terminou por reconhecer a sua importância estratégica, quando registrou a profunda modificação na distribuição das rendas e fortunas na Inglaterra, graças ao fiscalismo violento empregado no curso da última Grande Guerra.

---

11 Idem, p. 217.

Não por acaso vem dos escritores de língua inglesa a expressão *tax consciousness*, ou “consciência fiscal”, para designar o estado de espírito de quem sabe a importância dos sacrifícios não só para a manutenção dos serviços públicos essenciais, como o harmonioso convívio em sociedade.

Finalmente, um aspecto importante no sentido da consolidação desta consciência, e que no Brasil ainda se encontra incipiente, é o do fomento às agremiações de contribuintes. Nos Estados Unidos, assumiram importância social considerável, multiplicando-se pelo país, desde a órbita federal até a dos Estados. A principal entidade desse tipo é a *National Tax Association*, fundada em 1907, que revelou-se poderosa força em prol do progresso fiscal dos EUA, por meio, sobretudo de pesquisas, conferências e publicações (BALEEIRO, 2015, p. 236-237).

### 1.3. Fenômeno tributário enquanto fenomenologia da incidência tributária

Na perspectiva estritamente jurídica, o fenômeno tributário corresponde ao conjunto de normas, valores, fatos, técnicas e procedimentos que culminam no pagamento de determinada quantia a título de tributo. Compõem este universo o processo de elaboração das normas, a verificação dos eventos que têm relevância jurídica tributária, bem como a adequação destes eventos à linguagem do Direito, o estabelecimento da relação jurídica tributária e aplicação de todos os institutos jurídicos que regem a sua existência e extinção.

Questão importante neste plano é o da compreensão do contexto de surgimento da relação jurídica que tem como objeto a prestação de dar quantia a título de tributo. À luz do disposto no CTN, esta “obrigação tributária principal” decorre do fato gerador, identificado como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (Art. 114).

A disposição não destoa essencialmente da tradição normativa alemã e atualmente vigente, na qual, segundo Geraldo Ataliba (2009, p.69), “a dívida tributária nasce ao produzir-se a situação de fato que, segundo a lei, dá lugar ao imposto”.

Ao estudar a questão, CARVALHO (2016) expõe três interpretações possíveis:

- a) a obrigação tributária seria gerada pelo acontecimento concretamente concebido, definido em lei como necessário e suficiente à sua ocorrência;
- b) a obrigação tributária decorreria da lei, mais precisamente da hipótese das regras jurídicas tributárias;
- c) a obrigação surgiria da conjugação das duas entidades: situação concreta e descrição normativa.

Sem perder de vista a relevância das ponderações sobre o enquadramento do surgimento da obrigação tributária em uma das três possibilidades traçadas, a construção teórica exposta representa em si mesma uma evolução na forma de compreender tal surgimento. Trata-se de uma conquista recente na doutrina brasileira, construída a partir de um volume substancial de trabalhos sobre o tema, naquilo que Giuliani Fonrouge (apud BALEEIRO, 2015) denominou de ‘Escola de glorificação do fato gerador’ quando do enquadramento da “obra clássica da literatura jurídico-tributária brasileira” escrita em 1964 por Amílcar de Araújo Falcão, e por ele traduzida para o espanhol no mesmo ano. (BORGES, 2000, p.12)

A exposição que será realizada nas páginas seguintes tem como finalidade o estudo da tributação nessa perspectiva jurídica. O primeiro ponto a se considerar é exatamente o que se refere ao conceito basilar da Legislação Tributária, qual seja, o do tributo.

## CAPÍTULO 2 – TRIBUTO

### 2.1. Conceito

Há duas perspectivas de definição para tributo, que interessam no estudo da Legislação Tributária. Na primeira, o tributo é considerado enquanto receita pública, ou seja, instrumento de geração de receita em favor do Estado, para fins de custeio das despesas públicas. Trata-se de uma **definição financeira de tributo**, e é esta que se encontra presente na Lei 4.320/64, Art. 9º:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Significa que o tributo é uma das formas que o Estado tem para auferir receita, ao lado de tantas outras, como podem ser a contratação de uma operação de crédito junto a uma instituição financeira, ou por meio da venda de um bem ou empresa do seu patrimônio.

Por outro lado, há também uma **definição jurídica de tributo**, nos termos do que se encontra previsto no Código Tributário Nacional (CTN), Art. 3º:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.



Esta é uma definição muito mais precisa que a anterior, na qual estão presentes vários elementos, que podem ser sistematizados da seguinte forma:

a) “tributo é prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”: isto significa que o tributo deve ser pago em dinheiro, moeda corrente no país, admitindo-se o seu pagamento por outros meios apenas em situações excepcionalíssimas<sup>12</sup>. Trata-se de uma garantia em favor do contribuinte, por meio da qual se impede a Administração Tributária de adotar medidas confiscatórias ou restritivas quanto ao patrimônio do contribuinte;

b) compulsoriedade: tributo é receita que o Estado aufere, através do seu poder de império. O Estado não negocia o pagamento do tributo, não pede ao contribuinte o pagamento. Ele exige o pagamento, por meio de lei, e sob pena de sanção. É possível que o Estado também aufira pagamento por meio de uma negociação realizada com os cidadãos, entretanto, neste caso, não se estará diante do pagamento de um tributo.

c) Nesse sentido, o tributo se diferencia de um preço ou de uma tarifa, e até mesmo do pedágio. Nesses casos, são todas prestações contratuais. Nelas, a obrigação de pagamento não se estabelece por meio de lei, e sim por meio de um contrato entre o cidadão e o prestador do serviço, seja ele o Estado ou uma concessionária habilitada;

d) legalidade: o tributo tem de ser estabelecido por meio de lei, ressalvadas as exceções que a Constituição Federal de 1988 (CF/88) venha a estabelecer, e que serão estudadas adiante. Por isso se diz que a incidência do tributo gera uma obrigação *ex lege* (que decorre da lei);

e) não-sancionador: tributo não é sanção, não é uma pena, não é uma multa. Embora seja obrigatório, ao contrário da multa, o tributo não é pago como forma de penalizar o cidadão por algo ilícito que ele tenha cometido;

f) cobrança vinculada: a cobrança de um tributo tem de ser realizada em conformidade com as estritas previsões legais. O procedimento de cobrança de um tributo não pode ser feito segundo a vontade ou as preferências do agente fazendário responsável. Este deve se limitar a realizar o que a norma jurídica tributária determine, sob pena de nulidade da cobrança.

## 2.2. Espécies

Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), são cinco as espécies tributárias: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições especiais, empréstimo compulsório.

---

12 Atualmente, o CTN autoriza apenas duas exceções à regra do pagamento em dinheiro: dação em pagamento de bens móveis e pagamento por meio de títulos de crédito. Em ambos os casos, exige-se lei a autorizar tais formas de satisfação da obrigação tributária.

A definição precisa de cada uma dessas espécies decorre da análise de duas variáveis: o fato gerador e a destinação que se dá à arrecadação de cada uma delas. O fato gerador do tributo, para o que interessa neste momento, é a situação em função da qual ocorrerá a incidência do tributo e, portanto, a obrigação de pagamento. Este fato gerador poderá ser de dois tipos: *vinculado*, quando o Estado participa da situação da qual decorre a obrigação de pagamento do tributo; ou *não-vinculado*, quando não é necessária a participação do Estado na situação, gera a obrigação de pagamento.

Por outro lado, a destinação também poderá ser *vinculada*, quando o recurso arrecadado tem de ser utilizado para uma finalidade previamente estabelecida em lei; ou *não-vinculada*, quando não há uma determinação prévia sobre em que deverá ser utilizado o recurso arrecadado. Neste último caso, a utilização do recurso será definida a cada ano, conforme a decisão política estabelecida por meio da legislação orçamentária, em especial por meio da Lei Orçamentária Anual (LOA).

A partir de tais parâmetros, é possível definir cada uma das espécies tributárias da seguinte forma:

	Fato gerador	Produto da arrecadação
<b>Imposto</b>	<b>Não-vinculado</b>	<b>Não-vinculado</b>
<b>Taxa</b>	<b>Vinculado</b>	<b>Vinculado</b>
<b>Contribuição de melhoria</b>	<b>Vinculado</b>	<b>Vinculado</b>
<b>Contribuições especiais</b>	<b>Não-vinculado</b>	<b>Vinculado</b>
<b>Empréstimo compulsório</b>	<b>Vinculado ou Não-vinculado</b>	<b>Vinculado</b>

Quadro elaborado pelo autor

### 2.2.1. Imposto

Imposto é tributo cujo fato gerador não exige a presença do Estado na sua realização. Neste caso, basta que o contribuinte manifeste algum tipo de riqueza, expresse alguma capacidade econômica, para que se possa cobrar dele um imposto. É por esta razão que os impostos poderão recair sobre a renda, a propriedade, o consumo ou a transmissão da propriedade. Em todos esses casos, não é necessária a participação do Estado para que o contribuinte realize o fato gerador.

	União	Estados e DF	Municípios (e DF)
<b>Renda</b>	<b>IR</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Consumo</b>	<b>IPI, II, IE, IOF</b>	<b>ICMS</b>	<b>ISS</b>
<b>Propriedade</b>	<b>ITR</b>	<b>IPVA</b>	<b>IPTU</b>
<b>Transmissão</b>	<b>-</b>	<b>ITD/ITCMD</b>	<b>ITIV/ITBI</b>
<b>Extraordinários</b>	<b>IEG, IGF, Imposto Residual</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

Quadro elaborado pelo autor

Além dos impostos já instituídos, há ainda impostos que poderão vir a ser instituídos, em conformidade com o estabelecido na CF/88: o Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), na hipótese de conflito armado externo, efetivo ou iminente, em que o Brasil se envolva; o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF); e o Imposto Residual, que poderá ser criado desde que seja não-cumulativo, e não tenha fato gerador, nem base de cálculo idêntico àqueles já alcançados pelos demais impostos previstos na CF/88.

Por outro lado, o que se arrecada com um imposto, em regra, não se encontra previamente vinculado ao financiamento de nenhuma despesa, servindo para custear as despesas públicas em geral, conforme a decisão política de cada ano.

Entretanto, há exceções quanto a este último aspecto, estabelecidas pela CF/88. São elas:

a) Imposto de Renda (IR), federal, que comporta dois grupos de transferências:

- 49% da arrecadação devem ser transferidos para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM, 24,5%); para o Fundo de Participação dos Estados (FPE, 21,5%), e Fundos Constitucionais para as Regiões Norte Nordeste e Centro-Oeste (FNO, FNE e FCO, 3%);
- 100% do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) por Estados Municípios e Distrito Federal.<sup>13</sup>

b) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), federal, que também comporta dois grupos de repasses:

- 49% da arrecadação devem ser transferidos nos mesmos moldes daqueles indicados acima, referente ao IR;
- 10% em favor do Fundo de Compensação das Exportações (FCEEx), recursos que por sua vez serão destinados aos Estados, de forma proporcional às exportações de produtos industrializados realizadas a partir de cada Estado.

c) Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR), federal: 50% em favor do Município em que se encontra o imóvel. Este percentual poderá ser de 100%, em caso de convênio entre União e Município, com base no qual este último se encarregue da fiscalização e cobrança do imposto.

d) Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), estadual: 25% da arrecadação deverá ser destinado aos Municípios do respectivo Estado.

e) Imposto sobre Veículos Automotores, estadual: 50% deverá ser destinado ao Município em que se encontra matriculado o veículo.

---

13 O valor correspondente ao que os Entes políticos da federação venham a reter na fonte, a título de IR, será transferido em favor do próprio Ente que realizou a retenção.

f) Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), federal, no que se refere à incidência sobre operações com ouro-ativo financeiro: 30% em favor do Estado, e 70% em favor do Município de origem da operação.

g) Imposto Residual: 20% em favor dos Estados.

## 2.2.2. Taxa

Taxa é tributo vinculado quanto ao fato gerador, do que resulta a necessidade de participação o Estado na sua realização. Essa participação se dá na forma de prestação e serviço público específico e divisível.

Serviço público específico e divisível é aquele com relação ao qual é possível identificar a pessoa ou grupo de pessoas a que se destina a prestação, de forma precisa. Além disso, são serviços que podem ser dimensionados, podem ser contados. São exemplos de serviços públicos específicos e divisíveis a emissão de documentos, a realização de vistorias e fiscalizações, a realização de uma audiência, entre outros.

Serviço genérico e indivisível é aquele com relação ao qual não há como identificar, de forma individualizada, o destinatário, ou ao menos o grupo preciso de destinatários. É o caso de um serviço de varredura de ruas, de conservação de equipamentos públicos, de segurança pública, ou de iluminação pública. Nesses casos, a comunidade, de uma forma geral, é que se beneficia.

No primeiro caso, a prestação por parte do Estado autoriza a cobrança de uma taxa. No segundo caso, a taxa não poderá ser instituída, sob pena de ilegalidade.

A taxa pode ser de dois tipos: taxa de polícia e taxa comum. Taxa de polícia é aquela que poderá ser instituída caso o serviço prestado pelo Estado consista no exercício do poder de polícia administrativa. Poder de polícia administrativa diz respeito ao poder que o Estado tem de organizar as distintas atividades econômicas, por meio de fiscalizações, inspeções vistorias e similares<sup>14</sup>. A inspeção veicular, ou a verificação das instalações de um estabelecimento comercial, são exemplos de serviços que autorizam a criação de uma taxa.

---

14 CTN, Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar 31/1966)



## Reflexão

Atenção: poder de polícia administrativa não se confunde com polícia ostensiva, nem com polícia judicial:

- a) Poder de polícia administrativa: voltado à organização das atividades econômicas;
- b) Polícia ostensiva: objetiva ordenar o espaço público, por meio da prevenção e resolução de conflitos, com o eventual encaminhamento à autoridades competentes. É exercido em prol da segurança pública;
- c) Polícia judicial: é a polícia investigativa, responsável pela abertura de inquéritos e eventual encaminhamento a julgamento. Realiza-se no âmbito da estrutura judiciária.

Taxa comum, por outro lado, é aquela que pode ser instituída em função da prestação de um serviço que não constitua exercício do poder de polícia. Nesse caso, a definição é dada por exclusão: o que não for taxa de polícia administrativa será taxa comum. São exemplos de taxas comuns aquelas que são cobradas pela emissão de documentos comuns, como pode ser a emissão de uma Carteira de Trabalho, de uma Carteira de Habilitação, assim como também a taxa que se cobra quando um indivíduo propõe uma ação judicial.

A taxa de polícia somente pode ser exigida caso o serviço tenha sido efetivamente utilizado pelo cidadão. Já a taxa comum poderá ser cobrada tanto em função da utilização do serviço pelo cidadão como pela mera disponibilização deste serviço, ainda que o cidadão, por qualquer motivo, não o tenha utilizado. Assim, uma taxa de fiscalização de estabelecimento somente poderá ser cobrada caso tal fiscalização tenha ocorrido. Por outro lado, a coleta de lixo a cargo da prefeitura autoriza a cobrança de taxa, ainda que o cidadão não tenha produzido lixo a ser recolhido.

Por outro lado, aquilo que se arrecada a título de taxa deverá ser destinado ao financiamento de despesas predefinidas, relacionadas ao próprio serviço cuja prestação determinou a incidência. Daí se afirmar que a taxa é um tributo vinculado quanto à destinação do produto da arrecadação.

### 2.2.3. Contribuição de melhoria

Contribuição de melhoria também é tributo vinculado quanto ao fato gerador, assim como ocorre com a taxa. Neste caso, a atuação do Estado deve consistir na construção de uma obra pública, da qual decorra valorização imobiliária em favor do contribuinte.

Trata-se, portanto, de uma situação que tem dois aspectos a serem observados: i) construção de uma obra pública e ii) valorização do imóvel do contribuinte. Se qualquer desses dois elementos estiver ausente, não poderá haver incidência do tributo. Obra pública que não causa valorização imobiliária não enseja contribuição de melhoria. Valorização imobiliária que não decorra da construção de uma obra pública tampouco determinará a incidência do tributo.

Por outro lado, é também tributo vinculado quanto à finalidade que se dá ao produto da sua arrecadação. O valor arrecadado a título de contribuição de melhoria destina-se ao pagamento das despesas inerentes à construção da obra pública.

O CTN, Art. 81, estabelece duas limitações ao valor a ser pago a título desse tributo: a) o limite total, que equivale ao montante das despesas necessárias à realização da construção da obra pública, considerando o somatório de todas as contribuições a serem pagas pelos contribuintes; e b) o limite individual, que corresponde ao montante de valorização observado por cada imóvel considerado. Assim, o somatório de todas as contribuições a serem pagas em função da construção de uma determinada obra pública não pode ultrapassar o limite total. Por outro lado, o valor a ser pago por cada contribuinte, a título de contribuição de melhoria, não pode superar o limite individual.

Importante notar que esses dois limites não se excluem. Devem ser observados conjuntamente.

Ainda segundo o CTN, Art. 82, a lei que instituir a contribuição de melhoria deverá observar os seguintes requisitos mínimos:

- i. publicação de memorial descritivo do projeto; orçamento do custo da obra; determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; delimitação da zona beneficiada; e determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
- ii. fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias para impugnação pelos interessados de qualquer dos elementos referidos no item anterior;
- iii. regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

## 2.2.4. Contribuições especiais

As contribuições especiais são tributos não-vinculados com relação ao fato gerador, e vinculados quanto ao destino da arrecadação. O fato gerador de tais tributos tem a mesma natureza daquele indicado no caso dos impostos. Significa que a obrigação de pagar decorre de uma conduta do próprio cidadão, consistente na manifestação de riqueza, seja através da renda ou do consumo.

Não obstante, o valor arrecadado a título de contribuição especial deve necessariamente ser destinado à finalidade previamente estabelecida na legislação, sob pena de inconstitucionalidade.

As contribuições especiais são classificadas em três grupos, a depender da destinação que se dá à sua arrecadação:

- a) contribuições sociais: que se destinam ao financiamento da Seguridade Social, aí incluídas as ações nas áreas da Saúde, da Previdência Social e da Assistência Social. São contribuições sociais a contribuição Previdenciária, a Contribuição Social sobre o Faturamento das empresas (COFINS), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das empresas (CSLL, CSSL, ou CSL), a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP);
- b) as contribuições profissionais destinadas ao custeio das entidades representativas das categorias profissionais e de trabalhadores (OAB, Conselhos profissionais, Sistema “S”, sindicatos); e
- c) contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), destinadas a entidades ou iniciativas de desenvolvimento de setores da economia, a exemplo da CIDE-combustíveis, destinadas ao financiamento das rodovias.

## 2.2.5. Empréstimo compulsório

Empréstimo compulsório é tributo cujo fato gerador pode ser tanto uma atividade estatal como também uma atuação do contribuinte, que expresse riqueza e que não necessita da presença do Estado na sua realização. A definição específica sobre qual será o fato gerador será realizada pela lei que venha a instituí-lo. Portanto, ao contrário das demais espécies tributárias, não há uma predefinição sobre como se caracteriza a situação que enseja a obrigação de pagamento.

Trata-se, por outro lado, do único tributo cujo valor pago pelo contribuinte deverá ser restituído ao final do período previsto na lei que o instituir.

Há apenas duas circunstâncias que autorizam a instituição do empréstimo compulsório:

- a) em caso de despesa extraordinária, decorrente de calamidade pública ou guerra externa já deflagrada ou iminente, hipótese na qual poderá incidir no mesmo ano da sua criação; e
- b) em caso de investimento público urgente e de relevante interesse nacional.

Em ambos os casos, é necessária a criação do empréstimo compulsório por meio de Lei Complementar.

Quanto aos recursos arrecadados, deverão ser destinados ao financiamento da própria circunstância que provocou a sua instituição, ou seja, à cobertura das despesas com a calamidade, a guerra ou o investimento público urgente e relevante.

### 2.3. Natureza jurídica específica do tributo

Uma última discussão importante no tocante à classificação dos tributos em espécies diz respeito ao disposto no CTN, Art. 4º, que dispõe sobre a “natureza jurídica específica do tributo”, o que deve ser entendido como equivalente à “identificação da espécie tributária” considerada. Segundo tal dispositivo, haveria apenas um elemento relevante para a identificação da espécie tributária: o fato gerador da obrigação.

Por outro lado, ainda segundo o dispositivo, não teriam relevância nesta identificação a finalidade do produto da arrecadação, a denominação legal e “as demais características formais adotadas pela lei”.

Com relação à finalidade que se dá à arrecadação, já foi visto que o STF adota uma posição contrária àquela que se encontra no CTN, Art. 4º. Segundo o Tribunal, a destinação da arrecadação é elemento fundamental à identificação da espécie tributária, servindo à distinção entre cada uma delas.

Com relação à denominação que o legislador venha a atribuir a uma espécie tributária, de fato, trata-se de elemento que não tem nenhuma importância para fins de identificar esta mesma espécie tributária. Significa que, se o legislador chama de “imposto” um tributo cujo fato gerador consiste na prestação de um serviço público específico e divisível, na verdade o mesmo não passará a ser imposto. Trata-se efetivamente de uma taxa, sendo, assim, a denominação irrelevante para identificar a espécie tributária.

No tocante às “demais características formais adotadas pela lei”, o legislador pretendeu deixar claro que elementos como o prazo de pagamento de um tributo, as declarações e documentos, alíquota, etc. não têm nenhuma relevância para se identificar a espécie



tributária. De fato, saber que um tributo deve ser pago no dia 05 de cada mês, ou que a alíquota de um tributo é da ordem de 15%, nada informam sobre se se trata de um imposto, de uma taxa, de uma contribuição ou de um empréstimo compulsório.

## 2.4. Classificação dos tributos

Dentre as muitas classificações possíveis, é importante destacar três critérios para sistematizar os tributos: a) quanto à natureza do fato gerador; b) quanto à natureza da obrigação gerada pela incidência do tributo; e c) quanto ao objetivo.

Quanto à natureza do fato gerador, um tributo poderá ser direto ou indireto. Direto é o tributo que incide sobre a renda ou sobre a propriedade. Indireto, o tributo que incide sobre o consumo e a transmissão da propriedade. Considera-se que renda e propriedade são expressões diretas de riqueza, manifestações claras de capacidade econômica, e, portanto, o tributo que recai sobre tais riquezas é um tributo direto. O contrário ocorre com o consumo ou a transmissão, consideradas manifestações de riqueza indiretas, imprecisas, ao menos em comparação às primeiras.

Com relação à natureza da obrigação gerada pela incidência do tributo, os tributos podem ser pessoais ou reais. Pessoal é o tributo que incide sobre a pessoa do contribuinte, como no caso do IR, do ICMS ou do IPI. Tais tributos recaem sobre as pessoas que auferem renda ou que operam com mercadorias ou produtos industrializados. Real, por outro lado, é o tributo que incide sobre coisa, sobre um bem. É o caso do IPTU, do ITR, ou do IPVA. Em todos esses casos, o tributo recai sobre bem móvel ou imóvel.

No caso dos tributos reais, a coisa sobre a qual recai a tributação continuará vinculada ao pagamento do tributo, ainda que a mesma seja transmitida a outra pessoa. Se uma casa sobre a qual pesa dívida de IPTU for vendida, a responsabilidade do pagamento passa a ser do comprador. Não é o que ocorre com um tributo pessoal. Se uma pessoa que deve IR venda a sua casa, a dívida do imposto não passa a ser do comprador da casa. Permanece no encargo do devedor original, neste exemplo, o vendedor da casa.

Quanto ao objetivo principal que possa ter um tributo, o mesmo se classifica em fiscal ou extrafiscal. Fiscal é o tributo cujo objetivo primordial é a arrecadação para financiamento dos gastos públicos. É o que ocorre com relação ao IR, por exemplo. Trata-se de um imposto que tem como finalidade principal a geração de receita para que a União possa arcar com as despesas que se encontram ao seu encargo.

Extrafiscal, por outro lado, é o tributo que tenha uma finalidade regulatória. O objetivo principal da sua incidência não é a arrecadação, mas o estímulo ou a dissuasão a uma

determinada conduta considerada positiva ou negativa pelo Estado. É o caso, por exemplo, do imposto de importação. A sua finalidade primordial não é a de arrecadar, mas sim a de regular o comércio exterior e a oferta e a demanda de produtos no território nacional.

Ao contrário das duas primeiras classificações, esta última não é excludente. Ou seja, um tributo não será apenas fiscal ou apenas extrafiscal. Na verdade, todo tributo tem aspectos de fiscalidade e de extrafiscalidade. O enquadramento de um tributo em uma ou outra categoria vai se fazer de acordo com o que é mais claramente aparente na sua incidência.

## CAPÍTULO 3 – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

### 3.1. Definição e características

Competência tributária é o mesmo que poder de legislar em matéria tributária. Trata-se da prerrogativa que um determinado ente da federação, seja ele União, Estado, Distrito Federal (DF), ou Município, tem de indicar, por meio de uma lei, os elementos necessários à incidência de um determinado tributo.

É neste sentido que se diz que a União é *competente* para instituir o Imposto de Renda; ou que o Estado da Bahia é *competente* para legislar em matéria de ICMS, ou ainda que o Município de Salvador é *competente* para dispor sobre o regime de isenção em matéria de ISS no respectivo território. Na CF/88, a classificação dos impostos é feita de acordo com a competência tributária. Os Artigos 153 e 154 da Constituição preveem os impostos Federais; o Art. 155, os impostos estaduais; e o Art. 156, os municipais.

O instrumento legislativo por meio do qual a competência tributária é exercida é, em regra, a Lei Ordinária, ou simplesmente Lei, em sentido estrito. Portanto, como regra geral, o instrumento legislativo que cria, ou que altera um tributo, é a Lei Ordinária, que exige maioria simples no Poder Legislativo, ou seja, metade mais um dos votos dos legisladores presentes na sessão de votação.

Assim, é por meio da Constituição Federal que se atribui competência tributária aos distintos Entes, mas é por meio da Lei Ordinária que esta competência será exercida.

Competência tributária não se confunde com capacidade tributária ativa. Esta última consiste no direito de cobrar o tributo. Titular da capacidade tributária ativa é aquele que pode exigir o pagamento do tributo, seja pela via administrativa, seja pela via judicial, por meio de uma ação de Execução Fiscal.

Nada impede que a competência tributária seja atribuída a um determinado Ente e que a capacidade tributária ativa seja atribuída a outro sujeito. É o que ocorre, por exemplo, com as contribuições cobradas pelos Conselhos Profissionais, a exemplo do Conselho de Contabilidade, Administração ou Engenharia. Nesses casos, a contribuição é estabelecida por uma lei federal, já que são tributos de competência da União, conforme estabelecido na CF/88. Porém, a cobrança dessas contribuições é feita pelos próprios Conselhos, e não pela União.

Sempre que a capacidade tributária ativa for atribuída a um sujeito que é diferente daquele que detém a competência tributária com relação ao mesmo tributo, afirma-se que se está diante da chamada *parafiscalidade*. Assim, *parafiscalidade* é a situação na qual o poder de criar o tributo pertence a um Ente político e o direito de cobrar esse mesmo tributo é atribuído a outro sujeito.

A competência tributária possui características próprias que possibilitam o seu reconhecimento e que também podem ser utilizadas como parâmetros para distingui-la da capacidade tributária ativa, com maior precisão, conforme indicado na tabela abaixo:

	Competência	Capacidade
Fonte normativa	Constituição Federal	Lei Ordinária
Titular	Somente Ente Político (União, Estado, DF ou Município)	Qualquer sujeito, conforme indicado na lei
Possibilidade de revogação	Somente por meio de Emenda Constitucional, havendo discussão sobre se realmente é possível, sob pena de prejudicar o Pacto Federativo	Por meio de outra Lei Ordinária, que altera a Lei em vigor

Quadro elaborado pelo autor

### 3.2. Conflito de competência

Com frequência ocorrem situações nas quais dois ou mais entes da federação pretendem exercer as suas respectivas competências tributárias com relação a um mesmo fato gerador. Trata-se do que, em termos técnicos, denomina-se conflito de competência tributária.

É comum, por exemplo, que dois Municípios pretendam exigir o pagamento dos seus respectivos ISS sobre uma mesma prestação de serviço. Basta, neste caso, que o prestador do serviço esteja num Município e o tomador do serviço esteja noutro Município. Algo similar ocorre entre os Estados, em matéria de ICMS, quando comprador e vendedor da mercadoria encontram-se em Estados diferentes.

É também o que ocorre no caso do IPTU e do ITR, quando um Município e a União têm interpretações diferentes sobre a condição urbana ou rural de um mesmo imóvel, para fins de incidência dos respectivos impostos. Finalmente, pode-se ainda exemplificar o conflito de competência em matéria de IRPJ quando o Brasil e outro país discutem o local da ocorrência do rendimento de uma empresa multinacional que opera em seus respectivos territórios.

O conflito de competência será resolvido conforme as normas vigentes e tal resolução pode-se dar da seguinte forma:

- a) pela via dos tratados bilaterais previamente firmados entre os Entes envolvidos, a exemplo do que ocorre em matéria de IR. Neste caso, os Tratados indicaram os meios a serem aplicados em cada caso, sempre de acordo com o interesse dos entes signatários;
- b) pela via dos convênios multilaterais, a exemplo do que ocorre comumente no âmbito do ICMS, quando um só Convênio é firmado pelos Entes interessados;
- c) pela via da arbitragem, quando um terceiro sujeito, não envolvido no conflito, é chamado para intermediar a questão, com vistas à solução, como se dá no plano da tributação internacional; ou
- d) pela via judicial.

### 3.3. Classificação

A competência tributária pode ser classificada de acordo com três critérios distintos:

- a) quanto ao ente competente, pode ser dividida em competência federal, estadual e Municipal;
- b) quanto ao objeto da incidência tributária, poderá ser competência em matéria de rendimento, propriedade, consumo e produção e transmissão da propriedade;
- c) quanto ao seu exercício, poderá ser: exclusiva, comum, cumulativa, residual ou extraordinária.

Competência exclusiva é aquela que somente poderá ser exercida pelo ente político específico indicado na CF/88. São tributos de competência exclusiva os impostos, as contribuições especiais e o empréstimo compulsório. Em todos esses casos, a CF/88 estabelece que Ente poderá criar qual tributo. Assim, o ITR somente pode ser criado pela União, o ICMS somente por Estado e DF, e o IPTU somente por Município e DF.

Competência comum é aquela que poderá ser exercida por quaisquer dos Entes da Federação. Neste caso, encontram-se as taxas e a contribuição de melhoria. Basta que o Ente tenha atribuição administrativa para realizar o fato gerador do tributo (prestação do serviço público específico e divisível, ou construção da obra pública da qual decorra valorização imobiliária), para que possa criar o tributo considerado.

Competência cumulativa ocorre naqueles casos em que um determinado Ente pode criar tributos que seriam, em princípio, da competência de outro Ente. É o que ocorre atualmente com o DF. Neste caso, o DF pode criar tributos estaduais, por se equiparar a um Estado da Federação, mas, além disso, pode também criar os tributos de competência municipal. Isto ocorre porque no território do DF não existem Municípios, mas apenas cidades-satélites.

Outra possibilidade em matéria de competência cumulativa, que na atualidade tem importância apenas teórica, ocorre com relação aos Territórios federais. Embora já não mais existam na organização política-administrativa do país, a CF/88, Art. 147, prevê que, no caso dos Territórios, que não são Estados, os tributos estaduais seriam de competência da União. Além disso, se esses mesmos territórios não forem divididos em Municípios, a competência para criar tributos municipais também seria da União.

Competência residual é aquela que poderá ser exercida pela União para fins de instituição do chamado imposto residual, previsto na CF/88, Art. 154, I. Neste caso, a União tem a prerrogativa de criar um novo imposto, desde que não tenha fato gerador nem base de cálculo próprio daqueles impostos já previstos no texto constitucional.

Já a competência Extraordinária é aquela que poderá ser exercida também pela União para fins de criação do Imposto Extraordinário de Guerra e para o Empréstimo Compulsório nos casos de guerra e calamidade.

No Brasil, não se admite a chamada competência subsidiária, assim entendida aquela que poderia ser exercida caso o Ente competente não viesse a exercer. Seria o caso, por exemplo, de o Estado da Bahia pretender criar o ISS num determinado Município, tendo em vista que este Município se omitira da instituição do imposto. Não obstante o CTN, Art. 8º, proíbe esta possibilidade, ao determinar que “o não-exercício da competência não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

## CAPÍTULO 4 – LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

### 4.1. Definição

Da mesma forma que a CF/88 estabelece a competência tributária, entendida como poder de tributar em matéria tributária, conforme indicado no item anterior, trata também de estabelecer as limitações a este mesmo poder. Assim, “limitações ao poder de tributar”, como a própria expressão sugere, consiste nas restrições que a própria CF/88 prevê ao exercício da competência tributária. Se por um lado, a União, por exemplo, tem competência para criar o IR, por outro, deverá fazê-lo segundo os ditames da própria Constituição, de forma a não extrapolar as normas ali indicadas.

As limitações ao poder de tributar encontram-se divididas em dois grupos: o dos princípios e o das imunidades tributárias. Os primeiros são normas que se encontram expressos ou implícitos no texto constitucional, atinentes especificamente à Ordem Tributária, ou decorrentes de primados mais amplos relacionados à concepção de Estado e ao modelo econômico e social estabelecido no país.

Funcionam, a um só tempo, como primados fundantes do poder de tributar e como normas que conduzem ao delineamento deste mesmo poder. Em alguns casos, essa dicotomia aparece claramente definida no âmbito de um mesmo princípio. É o caso do princípio de capacidade econômica, que, por um lado, autoriza a instituição de tributo, sempre que o contribuinte manifeste riqueza; e, por outro, exige que o valor a pagar a título de tributo seja definido em conformidade com o valor da riqueza do contribuinte.

Imunidades, por outro lado, são normas constitucionais, necessariamente explícitas, e que inspirados nos valores que assentam a estrutura do Estado e o modelo de sociedade, delimitam o exercício do poder de instituir tributo sobre determinadas pessoas ou determinadas situações.

### 4.2. Princípios constitucionais tributários

#### 4.2.1. Classificação dos princípios

A CF/88 congrega um número expressivo de princípios em matéria tributária, que podem chegar a mais de cem, a depender de como venham a ser classificados (BALEEIRO, 20105). Como não poderia deixar de ser, o grande número de princípios possíveis provocou a formulação de vários critérios de classificação, que partem de premissas distintas e implicam universos igualmente variáveis. Na área da Economia, por exemplo,

é famosa a classificação formulada por Adam Smith (apud BALEEIRO, 2010), que os dividiu em quatro grupos fundamentais- os “cânones de Adam Smith”: os princípios de a) justiça; b) certeza; c) comodidade; e d) economia.

Do ponto de vista jurídico, é possível considerar os princípios tributários segundo os seguintes grupos:

- i. Solidariedade tributária;
- ii. Segurança jurídica em Direito Tributário e seus subprincípios: a) legalidade; b) tipicidade cerrada; c) transparência; e d) princípios da não-surpresa (irretroatividade, anterioridade comum e anterioridade especial);
- iii. Justiça Tributária, ancorada no princípio de capacidade econômica, que se divide em: a) não-confisco; b) progressividade; c) igualdade; d) não-cumulatividade; e) “non bis in idem”; f) seletividade; e
- iv. Princípios atinentes ao Federalismo Fiscal: a) uniformidade; b) não-discriminação em função da origem ou destino; c) vedação à limitação do tráfego; d) vedação à isenção heterônoma.

#### 4.2.1.1. Princípio de solidariedade tributária

O princípio de **solidariedade tributária**, embora não esteja presente de forma expressa no texto constitucional, constitui uma das bases legitimadoras dos sistemas de tributação. Trata-se da própria justificação moral ao estado de submissão em que se colocam os cidadãos no que se refere à obrigação de pagar tributo. Em conformidade com o princípio de solidariedade, todo cidadão deve deixar para segundo plano os seus interesses individuais, em prol da coletividade, e de forma solidária participar do financiamento dos interesses coletivos, que se encontram a cargo do Estado. Desta forma se justifica que esse cidadão venha a ser privado de uma parcela da sua riqueza, em função da incidência tributária.

#### 4.2.1.2. Princípio da segurança jurídica

Um segundo grupo de princípios a ser destacado é o daqueles que se relacionam com o primado da **segurança jurídica**, que se desdobra nos princípios fundamentais da **legalidade** e da **não-surpresa**. Segundo o princípio de legalidade, ou estrita legalidade tributária, previsto na CF/88, art. 150, I, a instituição ou o aumento de tributo deverão realizar-se por meio de lei.

Por “lei”, neste sentido, deve-se entender a lei ordinária de cada um dos entes federativos, conforme a competência constitucional que lhes seja atribuída. Por meio da CF/88,

distribui-se o poder de legislar em matéria tributária; por meio da lei complementar, regulamenta-se essa competência; mas é por meio da lei ordinária que efetivamente se institui, extingue, majora ou minora tributo.

De maneira mais precisa, a referência à ideia de instituição e majoração de tributo significa, nos termos do CTN, Art. 97, que somente a lei pode estabelecer as seguintes matérias: i) instituição de tributos ou a sua extinção; ii) majoração de tributos ou sua redução; iii) definição do fato gerador da obrigação tributária principal; iv) fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo; v) cominação de penalidades; e vi) hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de crédito tributário, ou de dispensa ou redução de penalidades.

No que se refere especificamente aos tratados internacionais em matéria tributária, em que pese a redação do CTN, Art. 98, no sentido de que revogariam ou modificariam a legislação interna, o STF posiciona-se no sentido de que tais tratados encontram-se no mesmo plano das leis ordinárias, desde que cumpridas as formalidades constitucionais ao seu ingresso no sistema. Além disso, a rigor, não revogam a lei interna, mas tão somente devem ser aplicados de maneira harmônica com esta.

A **legalidade tributária**, entretanto, comporta exceções, o que corresponde a afirmar que em situações específicas, conforme indicado no próprio texto constitucional, é possível que sejam utilizados outros instrumentos legislativos, que não a lei ordinária. Tais hipóteses podem ser estratificadas em três grandes grupos, com vistas ao instrumento legislativo alternativo: a) lei complementar; b) decreto; e c) Medida Provisória.

Será exigida lei complementar para instituição

- a) do imposto sobre grandes fortunas;
- b) do imposto residual que não se enquadre no rol daqueles já previstos no texto constitucional;
- c) empréstimo compulsório instituído nas hipóteses de investimento público urgente e relevante; e
- d) contribuição social residual, que não se enquadre no rol daquelas já previstas no texto constitucional.

Por outro lado, poderá ser utilizado decreto para fins de:

- a) alteração das alíquotas do IPI, IOF, II e IE, por meio de ato administrativo; e
- b) minoração e restabelecimento das alíquotas da CIDE-combustíveis, por meio de ato administrativo;



c) minoração e restabelecimento da alíquota do ICMS incidente sobre operações com combustíveis e lubrificantes, por meio de Convênio entre Estados e Municípios.

Com relação à Medida Provisória (MP) em Direito Tributário, é possível a sua utilização para instituir ou majorar tributo, porém de forma muito restrita. As alterações realizadas por meio de MP somente surtirão efeitos no ano seguinte e desde que a MP seja convertida em lei até o último dia do ano em que for publicada. As únicas exceções a esta regra se dão com relação à instituição ou majoração de IPI, IOF, II e IE, que podem incidir no mesmo ano em que se publicar a MP.

O **princípio de tipicidade cerrada**, por outro lado, exige que somente deverá pagar tributo o indivíduo que tenha realizado um ato cuja descrição esteja perfeitamente indicada na lei. Caso o ato praticado pelo indivíduo não seja exatamente aquele que a lei previu, não há que se falar em pagamento de tributo. Em outras palavras, não se pode cobrar um tributo por analogia, somente porque o ato praticado pelo indivíduo “se parece” com aquele indicado na legislação tributária.

Além disso, é necessário que a lei tributária respeite o **princípio de transparência**, de forma que o contribuinte seja esclarecido sobre a tributação, sempre com linguagem clara e acessível, conforme indicado na CF/88, Art. 150, §5º.

Ainda no grupo da **segurança jurídica**, está o subgrupo dos **princípios da não-surpresa**, que se subdivide em **irretroatividade**, **anterioridade comum** e **anterioridade nonagesimal** (CF/88, Art. 150, III).

Segundo a **irretroatividade tributária**, uma norma tributária que institua ou majore tributo não poderá ser aplicada sobre fato gerador ocorrido antes do início da sua publicação. Uma lei publicada em 2018 não pode ser aplicada sobre fatos que tenham ocorrido em 2017.

Há, entretanto, exceções, conforme previsto no CTN, Art. 106. Nesses casos, será possível a aplicação de uma norma nova sobre um fato que tenha ocorrido antes da publicação daquela norma. São exceções à irretroatividade:

a) norma expressamente interpretativa, assim entendida aquela que apenas explica o sentido de uma norma que já existia. Imagine que há dúvida sobre se uma determinada mercadoria deve pagar 10% ou 15% de ICMS, devido à forma como a lei foi redigida. Imagine ainda que essa lei foi publicada em 2012. Uma nova norma que venha a ser publicada em 2014 e que venha a esclarecer que a alíquota a ser aplicada é a de 15%, poderá incidir sobre fatos ocorridos inclusive antes de 2014. Isso porque a norma de 2014 apenas esclareceu o sentido de uma norma já anteriormente existente e por esse motivo ela não poderia ser considerada materialmente nova;

b) norma que deixe de definir um determinado ato como infração também deverá retroagir. Imagine que deixar de emitir nota fiscal seja uma infração e imagine ainda que um determinado contribuinte foi autuado por não ter emitido nota fiscal entre 2014 e 2016. Se em 2017 for publicada uma lei que indique que não emitir nota fiscal deixou de ser infração, essa lei de 2017 será aplicada para favorecer o contribuinte;

c) norma que estabeleça uma penalidade menos severa. Nesse caso, a lógica é a mesma indicada no item anterior. A diferença é que, ao invés de se ter revogado uma infração, apenas se diminuiu a penalidade aplicada. Considerando o mesmo exemplo anterior, imagine que a multa pela não emissão de nota fiscal era de R\$10.000,00 e passou a ser de R\$3.000,00. Nesse caso, a norma nova será aplicada por ser mais benéfica ao infrator.

Pelo princípio da **anterioridade comum, ou anual**, veda-se a incidência da norma sobre fato gerador ocorrido no mesmo exercício financeiro em que haja sido instituído ou majorado o tributo. Portanto, somente poderão ser alcançados pela norma nova fatos geradores a ocorrer a partir de 1º de janeiro do ano posterior à publicação da norma respectiva. Excepcionam-se da anterioridade comum:

a) IPI, II, IE, IOF, IEG;

b) empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (não constitui exceção a instituição do empréstimo compulsório no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional. Em todo caso deverá ser instituído por Lei Complementar, conforme indicado anteriormente);

c) contribuições sociais;

d) redução e restabelecimento da alíquota da CIDE-combustíveis (tributo este que incide sobre comercialização e importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível – Art. 177, §4º, I, b, CF);

e) redução e restabelecimento da alíquota do ICMS sobre operações com combustíveis e lubrificantes não derivados de petróleo (Art. 155, §4º, IV, c, CF).

Não é aplicável o princípio de anterioridade à norma que tão somente altere o prazo para pagamento de tributo, conforme definido pelo STF, Súmula 669.

Por outro lado, a Súmula STF 584 determina que “ao IR aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”. Superou-se desta forma a polêmica em torno da aplicação da norma vigente no mesmo Exercício em que se dá o auferimento da renda sob o argumento de que o fato gerador do imposto ocorre em 31.12.

Já o princípio da **anterioridade especial, nonagesimal ou “noventena”**, veda a incidência da norma nova sobre fatos geradores a ocorrer nos 90 dias posteriores ao início da vigência. Previsto no texto constitucional original de 1988 de forma limitada apenas às contribuições sociais, o princípio da “noventena” teve a sua aplicabilidade ampliada a partir da EC 42/2003, de forma a também abranger os demais tributos.

A **noventena** aplica-se de forma harmônica com a anterioridade comum, não havendo que se falar em exclusão de um com relação ao outro. Assim, em regra, os tributos deverão se submeter tanto à anterioridade comum como também à noventena.

São exceções à “noventena”:

- a) IE, II, IOF, IR, IEG;
- b) empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência;
- c) Fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU.

#### 4.2.1.3. Princípio de justiça tributária

Um terceiro grande grupo de princípios é aquele que pode ser sistematizado em torno da ideia de **Justiça Tributária**, diretamente associado ao princípio de **capacidade econômica**, previsto na CF/88, Art. 145, §1º. Podem ser aqui incluídos os princípios do **não-confisco, progressividade, igualdade, não-cumulatividade, “non bis in idem” e seletividade**.

Capacidade econômica é princípio dos mais importantes. Por um lado, aparece como um dos fundamentos da tributação, na medida em que por ele se exige que todo tributo deve incidir sobre fatos que expressem riqueza. Disto decorre que tributos incidentes sobre fatos que não expressem riqueza devam ser considerados inconstitucionais por ofensa à capacidade econômica.

É exatamente nesse contexto que surge a ideia de vedação ao confisco, também incluído na condição de princípio, previsto na CF/88, Art. 150, IV. Princípio de difícil configuração em termos precisos, o não-confisco implica proibição da cobrança de tributos que venham a privar o contribuinte de uma parcela substancial do seu patrimônio, a ponto de inviabilizar-lhe o gozo de prerrogativas fundamentais.

Por outro lado, a capacidade econômica aparece também como um parâmetro para atingir a **igualdade tributária**. Significa que os tributos deverão ser dimensionados de acordo com a riqueza do contribuinte. Por sua vez, daí decorre a concepção de progressividade.

Em termos precisos, quanto maior a riqueza objeto da incidência, maior deverá ser a alíquota de tributo aplicável.

Não se pode perder de vista que o princípio de igualdade também pode ter como base um outro parâmetro qualquer, que não o nível de riqueza do contribuinte. Nesse caso, ao invés de ter como referência a capacidade econômica do contribuinte, levam-se em consideração outras variáveis, como questões sociais, ambientais, econômicas, etc. Assim, é possível que o valor a pagar a título de tributo seja definido de acordo com a importância social de uma empresa, o número de empregados que ela tenha, a importância que tem para o desenvolvimento de uma localidade, ou ainda para a preservação do meio ambiente, dentre outros exemplos possíveis. A isto se daria o nome de progressividade extrafiscal, que tem como finalidade assegurar uma igualdade também denominada extrafiscal (que não leva em consideração a capacidade econômica do contribuinte, e sim um outro aspecto qualquer).

Retomando a linha de raciocínio em torno do princípio de capacidade econômica, é importante registrar a existência da polêmica quanto à sua denominação. Há quem defenda a denominação “capacidade contributiva”. A diferença é que a capacidade econômica é satisfeita com a mera manifestação de riqueza do contribuinte. Já no caso da capacidade contributiva, não basta a mera manifestação de uma riqueza do contribuinte. É necessário que, além disso, a riqueza seja suficiente para que o contribuinte possa retirar uma parcela e entregar ao Estado, na forma de tributo, sem que isso prejudique a sua própria sobrevivência e a da sua família. Assim, um empregado que receba um salário mínimo terá capacidade econômica, porém não terá capacidade contributiva.

Ainda no contexto da capacidade econômica, há que se fazer referência aos princípios do “**non bis in idem**” e da **não-cumulatividade**. O primeiro afasta a submissão de um mesmo fato gerador a mais de uma incidência tributária. Um mesmo fato gerador não pode ser objeto da incidência de mais de um tributo.

Por outro lado, a não-cumulatividade permite a aplicação da técnica de creditação de tributo pago em operações anteriores, para fins de compensação com tributo a pagar, referente a operações posteriores, dentro de uma mesma cadeia produtiva ou de consumo. Evita, desta forma, o chamado “efeito cascata”.

#### 4.2.1.4. Princípios atinentes ao federalismo fiscal

Finalmente, um quarto universo de princípios podem ser agrupados em torno do primado fundamental do Federalismo, todos eles referentes à incidência tributária no território brasileiro. Trata-se de princípios que visam a promover o respeito ao pacto federativo, no que se refere à tributação.

O primeiro deles é o **princípio da uniformidade tributária**, previsto na CF/88, Art. 151, I, que veda a instituição de tributo federal que não seja uniforme em todo o território nacional. Além disso, a CF/88 proíbe o tratamento tributário diferenciado no tocante ao rendimento dos agentes públicos dos distintos Entes federativos, que deverão se dar nos mesmos termos aplicáveis aos servidores federais. Não pode, portanto, o IR, por exemplo, ser aplicado de forma diferente no território nacional, somente em função do local em que reside o contribuinte.

Excepcionam-se apenas aquelas situações em que pretende incentivar o desenvolvimento sócio-econômico de determinadas regiões do país. São exemplos os incentivos fiscais à instalação de empresas em determinadas partes do território nacional, a exemplo do que ocorre na Zona Franca de Manaus.

Ainda no Art. 151, inciso III, encontra-se a previsão da vedação à instituição de isenções pela União relativas a tributos de competência dos demais Entes federativos. Trata-se do chamado “**princípio da vedação à isenção heterônoma**”. Assim, não poderá a União estabelecer isenção em matéria de IPTU, por exemplo, por se tratar de um tributo da competência municipal.

Excepciona-se apenas a concessão de isenções heterônomas realizadas pela União por meio de tratado internacional. Nesse caso, o entendimento do STF é no sentido de que a União estaria a atuar não como ente federativo, mas como representante de todo o Estado brasileiro.

Por outro lado, o **princípio da não-discriminação em função da origem ou destino**, veda aos entes federativos a possibilidade de estabelecimento de tratamento tributário diferenciado pautado no critério da procedência ou da destinação dos bens e serviços. Assim, não poderá o Estado da Bahia instituir alíquotas de ICMS diferenciadas para uma mesma mercadoria, em função apenas do Município de destino da mercadoria.

Finalmente, há que se considerar o **princípio da vedação ao estabelecimento de tributos que importem limitação ao tráfego de pessoas ou bens**, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. Além de ser um princípio relacionado ao equilíbrio federativo, também decorre do direito de ir e vir de todo cidadão. Portanto, não se pode tributar as pessoas tão somente pelo fato de estarem se movimentando no território nacional.

A única ressalva constitucional refere-se à cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público. Tal disposição constitucional é uma das que se encontram na base da polêmica em torno da natureza tributária do pedágio. Por esse raciocínio, o pedágio seria enquadrado no universo dos tributos. Não obstante, o STF entende que o pedágio não é tributo, por não ser obrigatório do ponto de vista legal.



## Reflexão

Atenção: “obrigatoriedade legal” refere-se a uma obrigação estabelecida por lei. Não existe lei que obrigue ninguém a usar a via pedageada. Nesse sentido é que se afirma que pagar pedágio não é obrigatório do ponto de vista legal. Usar o pedágio poderá ser uma necessidade para todos aqueles que precisam passar por uma via pedageada para ir de casa para o trabalho, por exemplo. Mas não se pode afirmar que existe uma lei que obriga a passar pelo pedágio. Por outro lado, existe lei que obriga o pagamento do IPTU, por exemplo. Neste caso, sim, está-se de diante de uma obrigação legal de pagamento.

### 4.3. Imunidade Tributária

#### 4.3.1. Definição e institutos afins

Imunidade tributária é norma constitucional, por meio da qual se delimita a competência tributária. Ao contrário dos princípios, as imunidades deverão necessariamente estar expressas no texto constitucional.

A imunidade não afasta a necessidade de cumprir os deveres formais estabelecidos pela legislação tributária. Por outro lado, cumprir com todos os deveres formais é, em muitos casos, condição para gozar da imunidade. Assim, operação imune em matéria de ICMS, por exemplo, não afasta o dever de emissão da nota fiscal. Não obstante, a não-emissão do documento pode levar ao afastamento da imunidade.

Imunidade tributária não se confunde com isenção, nem com alíquota-zero, nem com não-incidência estritamente considerada. Imunidade é norma constitucional que limita o exercício da competência tributária. Isenção é estabelecida por lei.

A alíquota-zero, em regra, também é estabelecida por lei, no que se distingue da imunidade. Porém, ao contrário da isenção, não afasta a incidência da norma tributária. Enquanto a isenção impede a incidência do tributo sobre uma pessoa ou sobre uma situação, a alíquota-zero não impede a incidência. Não obstante, o efeito econômico termina sendo o mesmo, na medida em que a alíquota é nula, igual a zero.

Finalmente, na não-incidência “stricto sensu”, o que ocorre é a ausência de previsão acerca de uma determinada situação ou de uma determinada pessoa. Como não existe previsão de incidência, não há que se falar em pagamento de tributo. No Brasil, a propriedade de obra de arte não paga nenhum imposto, não por que goze de imunidade, isenção ou alíquota-zero, mas simplesmente por não haver previsão legal que obrigue o pagamento.

### 4.3.2. Espécies de imunidade tributária

As espécies de imunidade podem ser classificadas de acordo com a espécie de tributo a que se refiram, podendo-se dividi-las em imunidades aplicáveis aos impostos, imunidades aplicáveis às taxas e imunidades aplicáveis às contribuições.

No que se refere aos impostos, as imunidades podem ser divididas em subjetivas e objetivas. No rol das **imunidades subjetivas**, assim entendidas aquelas que beneficiam pessoas, liberando-as da incidência tributária, encontram-se as imunidades a) recíproca, b) dos templos de qualquer culto; c) dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

A **imunidade recíproca**, prevista na CF/88, Art. 150, VI, ‘a’, impede o exercício da competência para instituir impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos entes políticos entre si. Portanto, não pode o Município, por exemplo, instituir IPTU incidente sobre o prédio de propriedade do Estado, no qual funcione a secretaria de segurança pública. Essa imunidade é extensível às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.

Importante é a discussão sobre o critério da “finalidade essencial” como parâmetro para aplicação da imunidade recíproca. O entendimento da jurisprudência é no sentido de considerar a aplicabilidade da imunidade sobre as receitas das entidades, desde que os recursos sejam aplicados nas atividades que constituam o seu objeto, ainda que a atividade em si não se enquadre dentre os seus objetivos fundamentais, nos termos da Súmula STF 724. Assim, se uma fundação municipal de saúde recebe aluguel de um terreno seu que é explorado pelo locatário na forma de estacionamento público, poderá ser aplicada a imunidade recíproca, desde que a fundação comprove que o valor do aluguel foi destinado às suas atividades de assistência à saúde.

Outra questão importante refere-se à possibilidade de incluir também as sociedades de economia mista e as empresas públicas como beneficiárias. No que se refere às primeiras, a Súmula STF 76 não autoriza a aplicação da imunidade recíproca. Já com relação às

empresas públicas, o entendimento atual é no sentido de garantir a imunidade, sempre que comprovada a atuação das mesmas enquanto instrumento de atuação do Estado na economia. Nesse sentido é que se garante imunidade a Correios, Infraero ou Companhias das Docas.

Os **templos de qualquer culto** também se encontram protegidos pela imunidade. A CF/88 não se refere ao que se deve entender como caráter religioso de um templo, deixando tal caracterização à autodeclaração da entidade. Nesse sentido, jurisprudência do STF referente à Maçonaria, por exemplo, entende por excluí-la da proteção constitucional ao argumento de não se tratar de religião, tendo em vista os termos estatutários da própria entidade.

Não há, entretanto, restrição ao tipo de orientação religiosa, o que é de se esperar num Estado laico, podendo os membros da entidade comungarem de qualquer que seja a fé, sem prejuízo da imunidade tributária que lhes é assegurada.

Estabelecem-se, por outro lado, discussões que se identificam com aquelas referidas quando da abordagem da imunidade recíproca, no tocante à natureza da renda e à afetação da mesma, bem como do patrimônio das entidades às suas finalidades essenciais.

Finalmente, também são imunes os **partidos políticos e suas fundações**, as **entidades sindicais dos trabalhadores** e das **instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos**, atendidos os requisitos da lei. Em todos esses casos, além das exigências de vinculação das rendas, patrimônios e serviços às finalidades essenciais, nos termos das demais imunidades subjetivas, é necessário que sejam atendidos requisitos legais. Tais requisitos são aqueles previstos no CTN, Art. 14:

- a) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, posto que o reconhecimento da imunidade está condicionado à finalidade não lucrativa das entidades;
- b) aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- c) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Por outro lado, existem também as imunidades relativas a impostos incidentes sobre determinadas situações, com independência do sujeito que as realize. São as **imunidades objetivas**.

Uma primeira imunidade objetiva relativa a impostos é a que se aplica com relação às **operações com livros, revistas, periódicos e o papel destinado à sua impressão**,



também denominada **imunidade cultural ou de imprensa**. Não interessa o conteúdo da publicação. Catálogos telefônicos, por exemplo, não devem sofrer a incidência de ICMS, segundo a jurisprudência, tendo em vista se tratar de um periódico, embora o seu conteúdo não trate de nenhum conhecimento técnico, artístico ou cultural.

Quanto ao formato, ou ao suporte de veiculação da publicação, após discussões “acaloradas”, como denominou em 2012 o ministro Dias Tóffoli, o STF decidiu, em sede de Repercussão Geral, nos autos do RE 330.817, Tema 593, que a imunidade tributária “aplica-se ao livro eletrônico (*e-book*), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo”.

Cabe destacar, finalmente, a aplicação da imunidade, tendo em vista a natureza do material utilizado na impressão. Neste caso, a postura do STF é em sentido amplo, na linha da Súmula STF 657, segundo a qual “abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”. Entretanto, as operações com materiais que normalmente são utilizados na elaboração de livros não serão imunes, caso sejam utilizados para outras finalidades. Por exemplo, os papéis destinados à confecção de cadernos, ou na forma de guardanapo, papel higiênico, toalha ou lenço de papel, ou ainda resmas de papel ofício, bem como para utilização em material publicitário, tais como placas e encartes, não gozam de imunidade.

Também encontram-se ao abrigo da imunidade as operações com fonogramas e videofonogramas musicais, conforme estabelecido pela EC 75/2013. Intitulada “**imunidade musical**”, abrange as obras musicais ou literomusicais, em suportes materiais ou arquivos digitais, desde que produzidos no Brasil, por autor ou intérprete brasileiro. Ressalva-se apenas a etapa de replicação industrial de mídias óticas de leitura a laser, o que significa afastar a aplicação da imunidade na etapa da reprodução industrial de CD e DVD, por exemplo.

A novidade trazida pela EC 75/2013 encontra-se pendente de uma maior reflexão no tocante ao seu conteúdo e extensão. No contexto do amadurecimento do tema, certamente virá à tona a acomodação dessa imunidade com a linha do entendimento consignado na Súmula STF 662, que determina ser “legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete”. Muito possivelmente esse entendimento haverá de ser revisado.

Por outro lado, são **imunes ao IPI e ao ICMS as operações de exportação** de produtos, mercadorias e serviços, nos termos da CF/88, Arts. 153, §3º, III; e 155, §2º, X, ‘a’, numa clara medida de estímulo à economia nacional. Nesse caso, assegura-se o aproveitamento do imposto eventualmente cobrado nas operações que antecedem a exportação.

Também são **imunes ao ICMS as operações interestaduais com petróleo e energia elétrica**, nos termos da CF/88, Arts. 155, §2º, X, 'b'. Trata-se de medida que busca proporcionar o equilíbrio da arrecadação do ICMS entre Estados produtores e consumidores das mercadorias indicadas. Em não existindo a imunidade nas operações interestaduais, os Estados produtores de energia e petróleo tenderiam a ter arrecadação substancialmente superior à dos Estados não produtores.

São **imunes ao ITR as “pequenas glebas rurais”**, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel nos termos da lei. A definição de pequena gleba rural varia em função da localização do imóvel. Uma pequena gleba rural é uma propriedade de: a) até 30 hectares, em qualquer parte do território nacional; b) até 50 hectares, na Amazônia Oriental e Polígono das Secas; ou c) até 100 hectares, na Amazônia Ocidental e Pantanal do MT ou do MS.

**Operações com ouro-ativo financeiro** também serão objeto de imunidade, nos termos da CF/88, Art. 153, §5º, à exceção da incidência do IOF. Caso a operação tenha o ouro como mercadoria ou parte de um produto industrial, incidirão normalmente ICMS e IPI.

As transmissões onerosas de bens imóveis e direitos reais sobre imóveis voltadas à integralização do capital social de pessoa jurídica submetem-se à **imunidade em matéria de ITIV**, nos termos da CF/88, Art. 156, §2º, I, CF. Assim, a integralização ao capital social de empresa, por meio de imóvel, não implica incidência do imposto municipal sobre a respectiva transmissão. O mesmo se dá com relação à desincorporação do imóvel do capital social, quando o mesmo é entregue a um dos sócios, no âmbito de uma liquidação.

É requisito essencial à aplicação da imunidade que a atividade preponderante do adquirente não seja exatamente a compra e venda de imóveis ou de direitos reais sobre imóveis, medida que se explica para afastar possibilidades de fraude quanto à incidência do ITIV.

Finalmente no grupo dos impostos, cabe apontar a **imunidade das transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária**, em conformidade com a norma da CF/88, Art. 184, §5º. Trata-se de limitação alinhada com o desiderato constitucional da justiça fundiária.

O universo das imunidades tributárias, porém, não se esgota com aquelas aplicáveis aos impostos, como quer parte da doutrina. **Com relação às taxas**, as imunidades se fazem necessárias e aplicáveis para resguardar o exercício de direitos e garantias individuais

fundamentais, de direito civil, ou da cidadania. Neste universo encontram-se as seguintes imunidades, que levam ao não pagamento de taxas nas seguintes situações:

- a) para realizar **petição aos poderes públicos** em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder (CF/88, Art. 5º, XXXIV);
- b) para **obtenção de certidões** em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (CF/88, Art. 5º, XXXIV);
- c) para **proposição de Ação Popular** (CF/88, Art. 5º, LXXIII);
- d) para solicitar **Registro Civil de casamento e certidão de óbito aos reconhecidamente pobres** (CF/88, Art. 5º, LXXVI, 'a' e 'b');
- e) para **impetração de “Habeas Corpus” e “Habeas Data”, e prática de atos necessários ao exercício da cidadania**, na forma da lei (CF/88, Art. 5º, LXXVII);
- f) para **celebração de casamento civil** (CF, Art. 226, §1º); e
- g) para o **transporte coletivo urbano para maiores de 65 anos** (CF, Art. 230, §2º).

No tocante às contribuições, há que se fazer referência às seguintes imunidades:

- a) **imunidade dos proventos da aposentadoria e pensão do RGPS** em matéria de contribuição previdenciária (CF, Art. 195, §2º);
- b) **imunidade das entidades beneficentes de assistência social** que atendam às exigências estabelecidas em lei, em matéria de contribuições sociais (CF, Art. 195, §7º); e
- c) **imunidade das receitas oriundas de operações de exportações** em matéria de Contribuições sociais e CIDE (CF, Art. 149, §2º, I).

## CAPÍTULO 5 – LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 5.1. Definição e espécies de instrumentos legislativos

A expressão “legislação tributária” refere-se ao conjunto de normas que tratam da matéria tributária. Seja qual for o tema específico no âmbito do universo da tributação e seja qual for o instrumento legislativo utilizado, a legislação tributária incluirá sempre toda e qualquer norma que se refira ao pagamento de tributo. Encontram-se aí incluídos desde as normas de incidência até as normas referentes a procedimentos de pagamento, benefícios fiscais, organização da estrutura administrativa fazendária, prazo para entrega de declarações, dentre quaisquer outros.

É muito importante perceber que toda norma jurídica, incluída a norma jurídica tributária, manifesta-se de duas formas. Em primeiro lugar, uma norma tributária se manifesta por meio do seu conteúdo, do ponto de vista material. Neste sentido, uma norma tributária terá sempre um mandamento, sempre indicará a obrigação de pagar um tributo, o dever de entregar uma declaração, a necessidade de realizar procedimentos e assim por diante.

Por outro lado, uma norma tributária também se manifesta por meio de um instrumento legislativo, do ponto de vista formal. Neste caso, o que se está a considerar não é o conteúdo da norma, não é o sentido que ela traz na sua redação, mas apenas a forma legislativa que ela assume.

Neste último sentido, o direito brasileiro admite vários instrumentos legislativos por meio dos quais as normas tributárias serão veiculadas. A partir do estudo da CF/88 e do CTN, Arts. 2º e 96, é possível afirmar que a legislação tributária inclui os seguintes instrumentos:

- a) Constituição Federal
- b) Emenda Constitucional
- c) Lei Complementar (Art. 146 CF)
- d) Medida Provisória (Art. 62, CF)
- e) Lei Delegada
- f) Decreto Legislativo
- g) Resoluções
- h) Tratados e Convenções Internacionais
- i) Decreto
- j) Normas complementares de Direito Tributário

### 5.1.1. Constituição Federal

A CF/88 é extremamente detalhista na forma como trata da matéria tributária, o que, aliás, não vem a ser uma peculiaridade apenas do âmbito tributário. Em realidade, encontra-se incluída no grupo das chamadas Constituições Analíticas, que se caracterizam pelo seu grande número de dispositivos.

Somente o capítulo intitulado “Do Sistema Tributário Nacional”, que se estende do Art. 145 ao Art. 162, congrega nada menos do que 20 artigos e mais de 200 dispositivos sobre a matéria tributária. Um comparativo com constituições de outros países, como Espanha, França, Alemanha, ou mesmo Portugal e México, que também têm constituição do tipo analítica, deixa clara a enorme diferença.

São normas que tratam dos mais variados assuntos, que vão desde questões referentes a receita de tributos até questões referentes a alíquota de impostos, ou prazos para realização de obrigações (Art. 162, por exemplo). Este alto grau de detalhismo tem, por um lado, a virtude de oferecer um nível mais elevado de segurança jurídica em favor do contribuinte. Em contrapartida, termina por enrijecer o sistema tributário brasileiro na medida em que dificulta a alteração de normas que não teriam grande repercussão jurídica, política, social ou econômica.

Em que pese o grande número de dispositivos, assim como a grande variedade de temas tratados, as questões tributárias centrais que constituem a essência da CF/88, no capítulo referente ao sistema tributário nacional, podem ser divididas da seguinte forma:

- a) indicação das espécies tributárias, dividindo-as em imposto, taxa, contribuições de melhoria (Art. 145), contribuições especiais (Art. 146) e empréstimo compulsório (Art. 148);
- b) distribuição de competência tributária entre os distintos Entes federativos, com a indicação de quais são os tributos de competência da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, a exemplo do que prevê entre os Artigos 153 a 156;
- c) estabelecimento das limitações ao poder de tributar, divididas em princípios e imunidades, especialmente nos Artigos 150 a 152;
- d) estruturação de um sistema de repartição das receitas tributárias entre os Entes da Federação, o que termina por constituir uma das características mais marcantes de todo o sistema de financiamento público no Brasil, e que se encontra previsto especialmente entre os Artigos 157 a 159.

### 5.1.2. Emenda Constitucional

Emenda Constitucional (EC) é um instrumento legislativo que tem como finalidade a alteração do texto constitucional. A sua aprovação exige maioria qualificada, ou seja, depende de votos em número equivalente a 2/3 de todos os membros do Congresso Nacional.

Toda e qualquer mudança na redação da CF/88 deve ser realizada por meio de uma EC. Como consequência lógica, é possível afirmar que os temas centrais que serão

veiculados por meio de uma EC serão os mesmos indicados no item anterior, relativos à CF/88: espécies tributárias, competência tributária, limitações ao poder de tributária e transferências de arrecadação.

Não obstante, nem todos os dispositivos da CF/88 podem ser alterados, nem sequer por meio de EC. Em conformidade com o disposto na própria CF/88, Art. 60, §4º, EC não poderá alterar aquilo que se convencionou a chamar “cláusula pétrea”, ou normas inalteráveis.

No âmbito tributário, discute-se se uma EC poderia alterar toda e qualquer norma do capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional, ou se algumas dessas normas estariam incluídas no conceito de cláusula pétrea, e, portanto, não poderiam ser alteradas.

### 5.1.3. Lei Complementar

Lei Complementar (LC) é um instrumento legislativo que exige maioria absoluta dos votos do Congresso Nacional, ou seja, mais da metade dos membros do Congresso Nacional.

A LC tem como finalidade a explicitação das normas que se encontram previstas na CF/88, de forma a regulamentá-las e para detalhar o sentido das normas constitucionais. Daí a sua denominação “Complementar”.

Disso resulta que caberá à LC especificar aquelas matérias que, no âmbito tributário, foram estabelecidas pela própria CF/88. Ou seja, cabe à LC, conforme previsto na CF/88, Art. 146:

- a) dispor sobre conflito de competência;
- b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e
- c) estabelecer normas gerais de Direito Tributário especialmente sobre:
  - definição de tributos e suas espécies;
  - com relação aos impostos: definição de fato gerador, base de cálculo, contribuintes;
  - obrigação tributária, lançamento, crédito tributário, prescrição e decadência tributárias;
  - adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
  - definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados.



## Reflexão

Muita atenção: em regra, LC não institui tributo, nem estabelece obrigação tributária, nem cria fato gerador ou base de cálculo de tributo. Ela apenas conceitua, define, o que é uma obrigação tributária, como se deve entender o que venha a ser um fato gerador, ou o que é prescrição e decadência. Ou seja, a função primordial de uma LC no âmbito tributário é tratar de “norma geral de Direito Tributário”, assim entendida a norma que poderá ser aplicada sobre todo e qualquer tributo, e não apenas sobre um tributo específico.

Em regra, o instrumento que irá criar tributo, sempre em conformidade com a CF/88 e a LC, é a Lei Ordinária, conforme será indicado no item seguinte.

Além disso, e de forma excepcional, é também função da LC, no âmbito tributário, instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, empréstimo compulsório e impostos residuais.

### 5.1.4. Lei Ordinária

A Lei Ordinária, ou simplesmente Lei, é um instrumento legislativo que exige maioria simples, correspondente à metade dos membros que estejam presentes na sessão legislativa de votação.

O CTN, Art. 97, estabelece que cabe à Lei

- a) a instituição e extinção de tributos;
- b) a majoração e redução de tributos, à exceção do II, IE, IOF e IPI, que podem ter as suas alíquotas alteradas por meio de decreto, atendidos as condições e limites estabelecidos em lei, conforme previsto na CF/88, Art. 153, §1º.



## Reflexão

Atenção: atualização monetária não constitui majoração da base de cálculo de um tributo. A majoração corresponde ao aumento em índice superior ao da inflação, enquanto atualização limita-se à aplicação de um índice inflacionário, em conformidade com o que esteja indicado em lei. Disso resulta que a mera atualização monetária pode ser realizada por meio de decreto.

- c) fixação da alíquota e da base de cálculo;
- d) cominação de penalidades;
- e) determinação do crédito tributário;
- f) determinação das hipóteses de dispensa ou redução de penalidades;
- g) determinação das hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de penalidades.

### 5.1.5. Medida Provisória

Medida Provisória (MP) é um instrumento legislativo que poderá ser adotado em caso de relevância e urgência (CF/88, Art. 62). Após editada pelo presidente da República, deverá ser enviada, de imediato, ao Congresso Nacional para fins de conversão, ou não, em lei. Caso não seja convertida em lei no prazo de 60 dias, prorrogáveis por mais 60, perderá a eficácia desde a sua edição.

MP tem “força de lei” (CF/88, Art. 62). Em princípio, isso levaria a que tais instrumentos pudessem tratar da mesma matéria submetida à Lei Ordinária, o que significaria que por meio de MP se poderia, entre outras coisas, criar e majorar tributos sem a necessidade de recorrer previamente ao Legislativo.

Embora essa possibilidade estivesse presente na redação original da CF/88, a sua utilização indiscriminada pelo Executivo levou a alterações no regime de utilização da MP no âmbito tributário. Não obstante, na atualidade, a possibilidade de criar e majorar tributo restringiu-se muito.

Conforme previsto na CF/88, Art. 62, §2º, MP que crie ou aumente impostos não terá efeito imediato. Somente produzirá efeitos no ano seguinte se for convertida em lei até o último dia do ano em que for criada. Há exceções, entretanto, com relação a alguns impostos, que poderão ser aplicados no mesmo ano em que for editada a MP. São eles o II, o IE, o IOF, o IPI e o Imposto Extraordinário de Guerra (IEG).



### 5.1.6. Tratados e convenções internacionais

Os Tratados e Convenções Internacionais firmados pelo Brasil poderão dispor sobre matéria tributária. Embora estejam no mesmo nível das Leis Ordinárias, segundo entendimento do STF, os Tratados em matéria tributária deverão ser aplicados de forma harmônica com as leis internas.

Portanto, ao contrário do que se encontra estabelecido no CTN, Art. 98, os Tratados não revogam, nem modificam a legislação tributária. Apenas convivem com tal legislação. Naquilo que os Tratados forem mais específicos, deverão guardar primazia na aplicação.

### 5.1.7. Decreto

Decreto é um instrumento legislativo que dispensa a tramitação junto ao Poder Legislativo. Trata-se, assim, de um ato administrativo normativo, da competência do Executivo, e cujos efeitos condicionam-se à regular publicação.

Em matéria tributária, o Decreto é utilizado, primordialmente, para regulamentar a Lei Ordinária. Assim, irá especificar o texto de uma lei já em vigor, sem que possa extrapolar as normas ali previstas.

É também por meio de Decreto que é formalizada a concessão de benefícios que já estejam previstos em Lei, a exemplo do que ocorre com a efetivação de algumas isenções ou parcelamentos.

Finalmente, cabe ao Decreto a alteração das alíquotas, incluindo o estabelecimento de alíquota-zero, do II, do IE, do IOF, do IPI, do ICMS sobre combustíveis e da CIDE-combustíveis.

### 5.1.8. Demais instrumentos legislativos

Além dos instrumentos legislativos indicados até aqui, encontram-se presentes no universo da “Legislação Tributária” a Lei Delegada, o Decreto Legislativo, as Resoluções do Senado, e as normas complementares de Direito Tributário.

**Lei Delegada** é um instrumento legislativo fruto da delegação de competência pelo Poder Legislativo em favor do Poder Executivo. Não podem ser objeto de delegação matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional, da Câmara ou do Senado, tampouco matéria reservada a LC.

Embora devam ser consideradas no estudo do Direito Tributário, a sua utilização efetiva neste ramo é por demais restrita, tendo em vista que a aprovação de tributo é matéria de competência exclusiva do Congresso Nacional.

O **Decreto Legislativo** é instrumento legislativo por meio do qual se trata de matéria privativa do Congresso Nacional. Em Direito Tributário, é por meio de Decreto Legislativo que se dá a aprovação de Tratados e é também por este meio que se dispõe sobre os efeitos de uma MP que tenha sido reprovada.

A **Resolução** é um instrumento a ser utilizado para tratar de matéria de competência exclusiva do Congresso ou das suas Casas (Câmara ou Senado). É por meio de Resolução que são estabelecidos os limites das alíquotas do ITIV e do ITD, assim como são definidas as alíquotas interestaduais do ICMS. É também por meio de Resolução que se formaliza a rejeição de uma MP e a delegação de poder pelo Legislativo ao Executivo para que este institua Lei Delegada.



## Reflexão

Atenção: por meio de Resolução, o Congresso rejeita MP. Por meio de Decreto Legislativo, o Congresso estabelece as normas que serão aplicadas em função da rejeição de uma MP.

## 5.2. Vigência e aplicação da legislação tributária

As normas referentes à vigência da legislação tributária são, em regra, as mesmas aplicáveis à legislação em geral, ressalvadas algumas disposições específicas previstas no CTN, Art. 101 a Art. 104.

No tocante à **vigência no espaço**, a legislação tributária limita-se, em regra, ao território do respectivo Ente competente, seja ele federal, estadual, DF ou municipal. Assim, a lei do ICMS do Estado da Bahia abrangerá, em regra, apenas as operações de circulação realizadas no território respectivo. De forma excepcional, entretanto, é possível que ocorra a chamada a vigência extraterritorial, sempre com fundamento em Convênio firmado entre os Entes federativos, ou com fundamento em norma geral de Direito Tributário expedida pela União.

No tocante à **vigência no tempo**, conforme previsto no CTN, Art. 103, o seu início varia de acordo com a norma considerada. Assim:

- a) atos administrativos regulamentares entrarão em vigor na data da sua publicação;
- b) decisões administrativas entrarão em vigor 30 dias após a sua publicação; e
- c) convênios entrarão em vigor na data da sua publicação.

A regra geral é a da **irretroatividade**, do que resulta que uma norma tributária não abrangerá fatos ocorridos anteriormente à sua publicação, aplicando-se sobre fatos futuros, ou que se encontrem pendentes ao tempo da publicação da lei. Em linguagem técnica, corresponde a afirmar que a legislação tributária aplica-se, em regra, com efeito “ex nunc” (não retroativo).

Há, entretanto, exceções nas quais a aplicação da legislação tributária poderá ser realizada de forma retroativa, com efeito “ex tunc”, de forma a alcançar fatos anteriores ao início da sua vigência. Conforme indicado no CTN, Art. 106, a norma tributária retroagirá nos seguintes casos:

- a) quando se tratar de lei expressamente interpretativa. Uma norma nova que apenas esclarece o sentido de uma norma já vigente poderá ser aplicada sobre fatos anteriores à sua publicação. Aqui se considera que não terá havido prejuízo ao contribuinte na medida em que, a rigor, não se estabeleceu uma novidade. Apenas se esclareceu o sentido de uma norma anteriormente existente;
- b) quando a nova lei for publicada enquanto a situação sobre a qual ela será aplicada não estiver definitivamente julgada. Neste caso, a nova lei poderá ser aplicada sobre fatos já ocorridos antes da sua publicação quando:
  - deixe de definir tais fatos como infração;
  - deixe de tratar tais fatos como contrários a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenham sido fraudulentos e não tenham implicado falta de pagamento de tributo;
  - estabeleça penalidade menos severa do que aquelas que eram previstas pela lei até então vigente.

### 5.3. Interpretação da legislação tributária

No tocante à forma como a legislação tributária é interpretada, o CTN estabelece três grupos de regras a serem consideradas. Em primeiro lugar, estabelece a regra geral da interpretação literal, do que resulta que o intérprete não poderá nem estender, nem limitar o sentido de uma norma tributária. Deverá sempre se ater àquilo que se encontra indicado no texto legal.

De maneira mais precisa, o legislado do CTN prevê que a interpretação será literal:

- a) em matéria de suspensão, ou exclusão do crédito tributário;
- b) outorga de isenção; e
- c) dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Em segundo lugar, a legislação tributária deve ser interpretada sempre com independência com relação às normas do Direito Privado. Demarca-se, assim, a autonomia entre o Direito Tributário e o Direito Civil, ou o Direito Empresarial. Cada um tem os seus próprios institutos, sem que se possa falar em dependência de um para com o outro.

Não obstante, em que pese a autonomia entre tais ramos do Direito, deve haver uma simbiose entre os mesmos. Assim, é possível que os princípios do Direito Privado sejam utilizados na pesquisa da definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. Porém não devem ser utilizados na definição dos efeitos tributários.

Em outras palavras, um contrato de compra e venda, por exemplo, é um instituto de Direito Privado, e não de Direito Tributário. A norma que define o que vem a ser um contrato de compra e venda é a norma do Direito Civil, e o Direito Tributário não pode alterar o significado que tenha sido atribuído. Porém cabe ao Direito Tributário, e apenas a ele, a indicação dos efeitos que um contrato de compra e venda terá no âmbito da tributação. Em definitiva, conforme previsto no CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do Direito Privado. Mas cabe à lei tributária indicar quais são as implicações tributárias aplicáveis a tais institutos.

Em terceiro lugar, a interpretação da legislação tributária deverá ser mais favorável ao acusado:

- a) sempre que se tratar de uma lei que defina infrações, ou estabeleça penalidades;
- b) sempre que houver dúvida quanto:
  - ao enquadramento legal do fato;
  - à natureza ou às circunstâncias em que o fato tenha se realizado, ou a seus efeitos;
  - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; ou
  - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

## 5.4. Integração da legislação tributária

Integração da legislação é a técnica que deve ser utilizada para resolver conflitos jurídicos naquelas situações em que não exista norma expressa a respeito. A diferença entre integração e interpretação está no fato de que na integração inexistente norma, enquanto na interpretação a norma existe, bastando tão somente proceder à sua aplicação.

Segundo o CTN, a integração deverá ser aplicada sempre diante da ausência de disposição legal expressa sobre uma determinada situação. De maneira ainda mais precisa, dispõe o Código de quatro técnicas de integração a serem utilizadas:

- a) aplicação da analogia, que consiste na aplicação de uma norma que é prevista para ser aplicada a um caso análogo ao analisado. Neste caso, a aplicação da analogia não pode resultar em tributo a pagar;
- b) aplicação dos princípios gerais do Direito Tributário;
- c) aplicação dos princípios gerais do Direito Público;
- d) aplicação da equidade, que consiste em resolver um determinado litígio da forma mais justa ao caso concreto. Ou seja, entre duas alternativas possíveis, deve-se escolher a mais benéfica ao contribuinte. Não obstante, a aplicação da equidade não poderá resultar em dispensa de pagamento de tributo devido.

Importante destacar que as técnicas de integração devem ser aplicadas de forma sucessiva, na ordem indicada acima. Em outras palavras, não se pode aplicar a equidade, por exemplo, antes de esgotar a possibilidade de aplicação da analogia ou dos princípios de Direito.





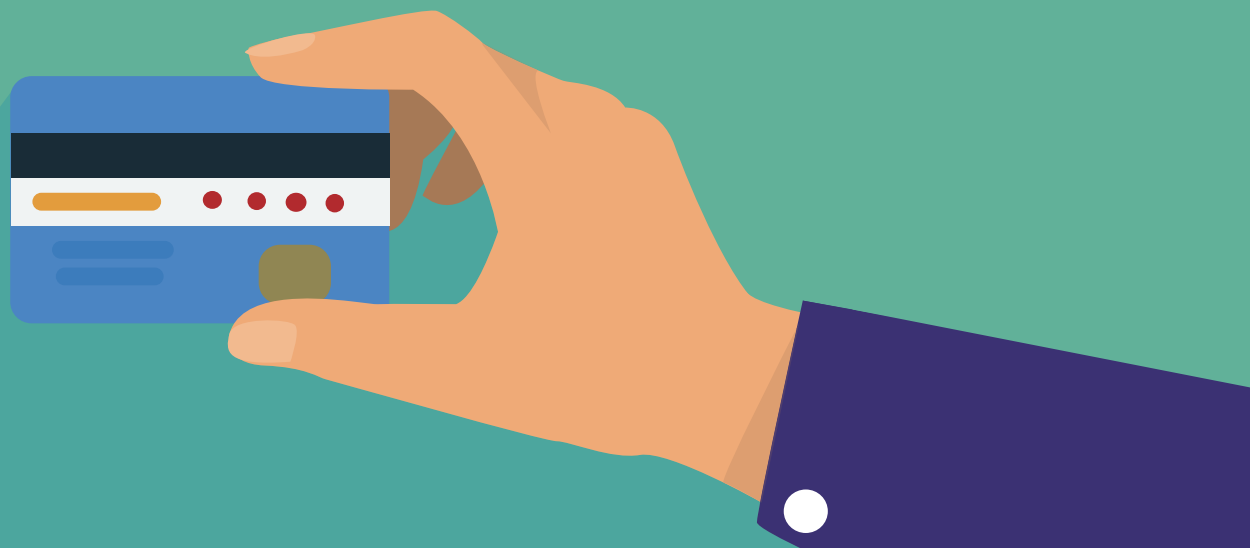


Ilustração: Marcone da Silva

# UNIDADE 2 – INCIDÊNCIA, OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## SÍNTESE DA UNIDADE

Nesta unidade será analisado o fenômeno da incidência tributária, assim entendido o conjunto de ocorrências e procedimentos que geram a obrigação de pagar tributo, seu respectivo desenvolvimento e extinção.

Uma vez ocorrida a incidência do tributo, é gerada a obrigação tributária, constituída, por sua vez, por uma série de elementos, dentre os quais o crédito tributário, que também será objeto de estudo nesta unidade. Serão consideradas a constituição, a suspensão, a exclusão e a extinção do crédito tributário, com todas as observações a elas pertinentes.

Finalmente, será estudada a Administração Tributária, em conformidade com o que se encontra previsto no Código Tributário Nacional. Neste ponto, você aprenderá sobre a forma de atuação da Administração Tributária, o que é Dívida Ativa e o que é Certidão Negativa e Certidão Positiva tributária.

## CAPÍTULO 6 – FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

### 6.1. Definição e relevância para o estudo do direito tributário

#### e estrutura geral

A incidência de um tributo não se trata de um fato isolado. Em realidade, a incidência é o resultado de uma série de condicionantes que já se encontram estabelecidas muito antes do momento da aplicação da norma tributária. Por outro lado, a incidência tributária



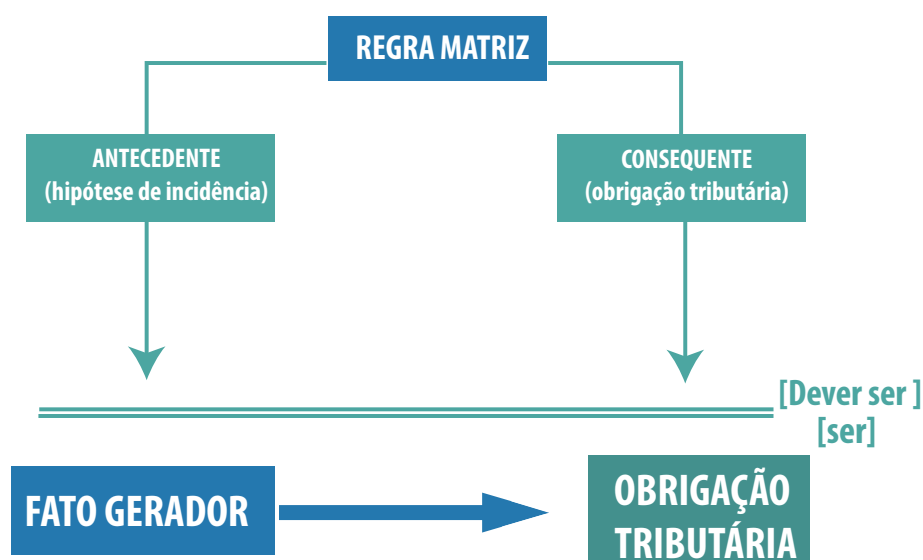
não finaliza um processo. Em realidade, vem a ser um momento fundamental para que se abra uma série de atos e procedimentos tendentes ao pagamento de um tributo.

Assim, deve-se imaginar a incidência de um tributo como um grupo de situações que antecedem a incidência em si e também a sucedem, e das quais possivelmente decorrerá a obrigação de pagar tributo.

A todo o complexo de atos e institutos que compõem a incidência tributária denomina-se fenômeno da incidência tributária, ou fenomenologia da incidência tributária.

Trata-se de um complexo cuja origem lógico-jurídica encontra-se na norma que prevê a aplicação do tributo, a chamada norma material tributária, ou “regra-matriz de incidência tributária” (RMIT).

A RMIT é uma norma jurídica que se divide em duas partes: a) o “antecedente normativo”, no qual estará prevista a “hipótese de incidência tributária”, que pode ser entendida como a descrição do fato gerador; e b) o “consequente normativo”, no qual será descrita a obrigação de pagamento do tributo, ou obrigação tributária, conforme esquema a seguir:

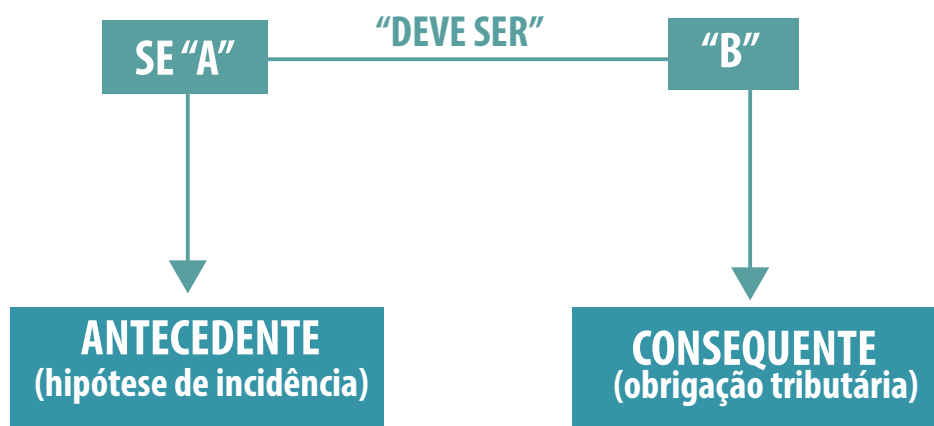


Fluxograma elaborado pelo autor

## 6.2. Regra-matriz de incidência tributária (rmit)

A RMIT é a norma jurídica que prevê todos os elementos necessários à incidência tributária. Uma determinada situação somente será alcançada pela tributação caso a sua descrição esteja perfeitamente prevista numa regra-matriz previamente estabelecida. A partir desse momento, serão aplicadas todas as consequências indicadas no consequente normativo da mesma RMIT.

Do ponto de vista lógico, é possível retratar tal raciocínio da seguinte forma:



Fluxograma elaborado pelo autor

A hipótese de incidência tributária, por sua vez, encontra-se constituída por três elementos:

- a) o **aspecto material**, que consiste na descrição do núcleo da situação a ser considerada e que terminará por determinar a incidência tributária. São exemplos de aspecto material: auferir renda (IR), ser proprietário de imóvel (IPTU ou ITR), ser beneficiário de serviço público específico e divisível (taxa) ou ser beneficiário de valorização de imóvel, em decorrência da construção de uma obra pública (contribuição de melhoria);
- b) o **aspecto espacial**, que consiste na indicação do local no qual a situação deve ocorrer, para fins de incidência tributária. São exemplos de aspecto especial: o território municipal, no caso do ISS; o território nacional, no caso do ITR; ou o território estadual, caso do ICMS; e
- c) o **aspecto temporal**, que consiste no momento em que a situação deve ocorrer, para fins de incidência o tributo. No caso do IPTU, por exemplo, considera-se ocorrido o fato gerador no dia 1º de janeiro de cada ano. Assim, contribuinte do imposto será aquele que detenha a propriedade nesta data.

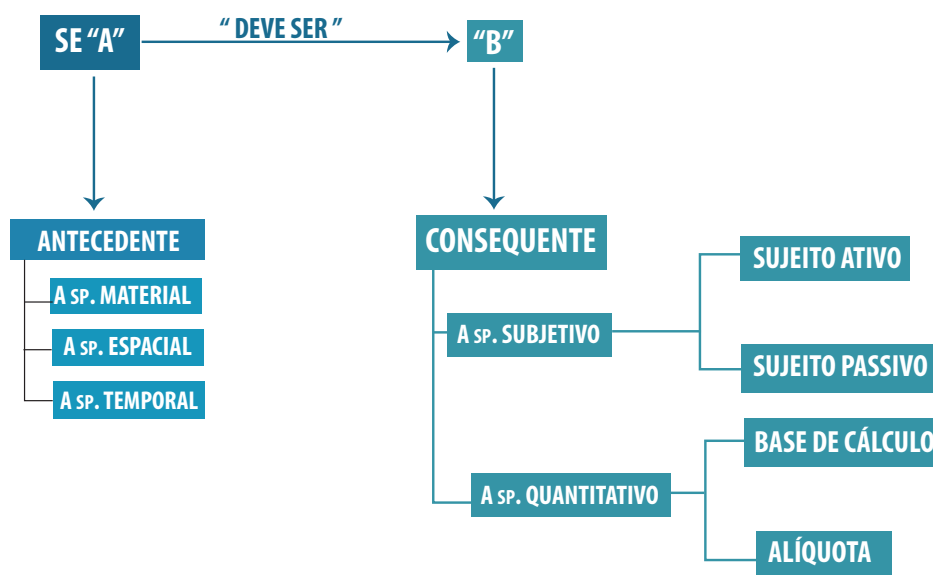
No consequente normativo, por outro lado, encontram-se indicados os elementos da obrigação tributária, assim divididos:

- a) Aspecto subjetivo, constituído pelos sujeitos que participarão da obrigação:
  - Sujeito ativo: aquele que tem o direito de exigir o pagamento; e
  - Sujeito passivo: aquele sobre quem recai a obrigação de pagamento.

b) Aspecto objetivo ou quantitativo, constituído pelas variáveis que permitirão a definição do valor a pagar a título de tributo:

- Base de cálculo: variável definida em lei, que servirá de parâmetro para aferir o valor do tributo a pagar;
- Alíquota: variável definida em lei, a ser aplicada sobre a base de cálculo, para fins de definir o valor a pagar a título de tributo.

Tais elementos podem ser retratados por meio da seguinte estrutura:



Fluxograma elaborado pelo autor

## CAPÍTULO 7 – FATO GERADOR

### 7.1. Definição, elementos, classificação e momento da ocorrência

Fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária. O fato gerador deve necessariamente estar previsto em lei e ser precisamente enquadrado na descrição normativa. Fato que não tenha o perfeito enquadramento em tal descrição será considerado atípico e, portanto, não estará apto a provocar a incidência, nem tampouco o pagamento do tributo.

É também necessário que o fato gerador seja expressivo de algum tipo de riqueza por parte do contribuinte. Com efeito, para que se origine a obrigação tributária, é necessário que o contribuinte manifeste capacidade econômica, por quaisquer das vias possíveis, seja por meio do rendimento, da propriedade, do consumo ou da transmissão da propriedade. Fato que não expresse riqueza não poderá ser alcançado pela tributação, sob pena de caracterizar-se confisco.

O fato gerador pode ser classificado de acordo com a relação jurídica que dele decorre e com relação à sua própria natureza jurídica. No primeiro caso, é possível se falar em fato gerador da obrigação tributária principal e fato gerador da obrigação tributária acessória (dever formal tributário). Assim, auferir renda é fato gerador da obrigação de pagar IR. Por outro lado, o mero fato de operar em bolsa de valores é fato gerador do dever de realizar a declaração anual do IR (DIRPF), ainda que nada se tenha que pagar a título desse imposto.

Quanto à sua própria natureza, o fato gerador pode constituir uma situação de fato ou uma situação jurídica. É exemplo da primeira categoria uma conduta humana qualquer, destituída de quaisquer solenidades jurídicas, como é o caso da prestação de um serviço de consultoria qualquer. Não obstante, o fato gerador também pode constituir uma situação jurídica, a demandar formalidades na sua realização, como pode ser o fato gerador do ITIV, a exigir uma transmissão imobiliária por meio do Cartório de Registro de Imóveis, nos moldes estabelecidos no Código Civil e na legislação aplicável.

O momento da ocorrência de um fato gerador varia de acordo com a sua natureza. Tratando-se de situação de fato, a ocorrência se dá desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais que lhe são inerentes (CTN, Art. 116, I). Por outro lado, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que tal situação esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Se o fato gerador consiste em ato ou negócio jurídico que se encontra suspenso devido a uma condição qualquer estabelecida entre as partes (condição suspensiva), a incidência somente se dará no momento em que a condição for satisfeita. Entretanto, se o ato ou negócio jurídico já está sendo realizado e sobrevém uma condição que suspende os seus efeitos (condição resolutória), a incidência tributária poderá se dar até o momento que sobreveio a condição (CTN, Art. 117, II).

## 7.2. Fato gerador ilícito e norma geral antielisão

Ao contrário do que ocorre com a multa, cujo fato gerador é sempre e necessariamente um ato ilícito realizado por aquele que deverá pagá-la, no caso do tributo, o fato gerador poderá ser lícito ou ilícito. Com efeito, para o legislador tributário o que interessa é tão somente a adequação da conduta do contribuinte à descrição da norma de incidência. Não importam as circunstâncias, lícitas ou ilícitas, em que a situação tenha transcorrido.

É neste sentido que dispõe o CTN, Art. 118, que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

- a) da validade jurídica dos atos efetivamente praticados;
- b) da natureza do objeto dos atos jurídicos;
- c) da natureza dos efeitos oriundos dos atos jurídicos; ou
- d) dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Assim, o auferimento de renda poderá dar ensejo à incidência do IR, não importando se tal auferimento decorreu do trabalho honesto ou de uma atividade vedada pela legislação. Se um indivíduo presta um serviço qualquer, submetido à incidência do ISS, deverá pagar o imposto, ainda que não tenha a certificação exigível por parte do órgão competente. O pagamento do tributo em tais situações deverá ocorrer sem prejuízo da eventual penalidade igualmente aplicável decorrente de outro ramo do Direito, como pode ser o Direito Penal, Administrativo ou Empresarial. Conforme previsto no CTN, Art. 157, “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”.

É possível, por outro lado, que a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (CTN, Art. 116, parágrafo único, incluído pela LC 104/01). Ou seja, o contribuinte que declare ter realizado ato de forma distinta daquela que realmente realizou, com o fim tão somente de não pagar tributo, ou pagar em valor inferior ao que deveria, poderá ter tal declaração desconsiderada pela autoridade administrativa.

## CAPÍTULO 8 – OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 8.1. Definição e nomenclatura

No CTN, Art. 113, a expressão “obrigação tributária” refere-se a dois tipos de relações jurídicas: a) “obrigação tributária principal”, que consiste no pagamento de determinada quantia a título de tributo ou multa tributária; e b) “obrigação tributária acessória”, que consiste no dever de fazer ou não fazer no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. A título de exemplo, a obrigação tributária principal referente ao ICMS consiste no pagamento do imposto, ou no pagamento da multa relativa ao mesmo. Já a obrigação tributária acessória consistiria na emissão de uma nota fiscal ou na emissão de uma declaração do imposto.

Parte expressiva dos autores critica a nomenclatura adotada pelo legislador do CTN. Para muitos, aquilo que o legislador denomina “obrigação tributária acessória” nem é “obrigação”, nem é “acessório”.

“Obrigação”, na teoria geral do Direito, é uma relação jurídica de conteúdo patrimonial. O que diferencia uma obrigação jurídica de outros tipos de relação jurídica é exatamente o fato de que uma obrigação tem como objeto uma expressão patrimonial. Partindo dessa premissa, aquilo que o CTN denomina “obrigação tributária acessória” não se trataria de obrigação, posto que não tem conteúdo patrimonial. De fato, a emissão de uma nota fiscal não tem como objeto a entrega de nenhum valor por parte daquele que deve emití-la.

Por outro lado, tampouco seria “acessória”. A ideia de “acessório” remete à condição de algo que necessita de um “principal” para existir. Se não existe o principal, o acessório perde o sentido, perde a sua razão de ser. Entretanto, aquilo do que o CTN denomina “obrigação tributária acessória” não depende de uma “obrigação principal”. Na verdade, aquela é uma relação autônoma, que deverá existir, ainda que esta não exista.

De fato, o contribuinte que é isento do pagamento de ICMS deverá, ainda assim, emitir a nota fiscal relativa ao imposto, salvo disposição legal em sentido contrário. O mesmo acontece com relação à entrega da declaração do IRPF (DIRPF). Em muitos casos, mesmo indivíduos isentos devem entregar a DIRPF, sob pena de multa.

A partir dessa crítica, muitos autores consideram que aquilo que o legislador denomina “obrigação tributária acessória” seria na verdade um “dever formal”, ou “dever instrumental”, posto que têm como finalidade formalizar ou instrumentalizar uma situação. Por outro lado, aquilo que o legislador denomina “obrigação tributária principal” seria simplesmente “obrigação tributária”.

## 8.2. A “conversão” da obrigação acessória em obrigação principal

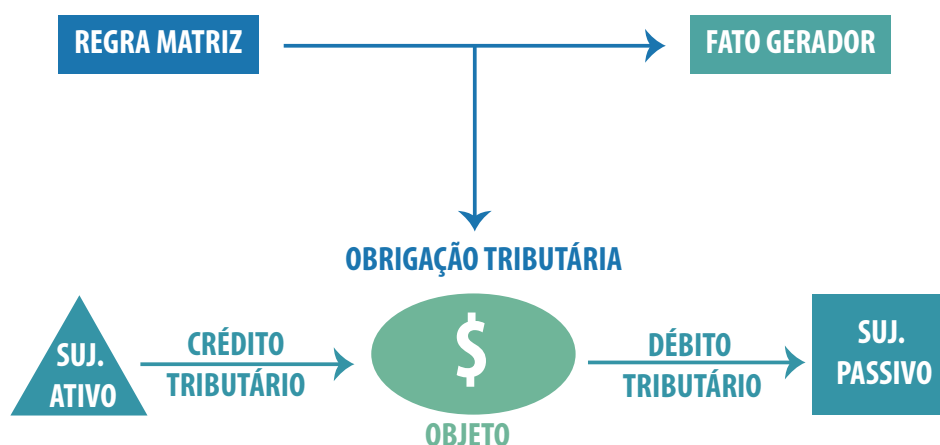
O CTN, Art. 113, §3º, prevê que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade aplicável”. A rigor, entretanto, não há “conversão” de “obrigação acessória” em “obrigação principal”. A obrigação acessória não se “transforma” em obrigação principal.

Em realidade, o que ocorre é que a não realização de uma obrigação de pagamento provoca uma segunda obrigação, consistente no pagamento de uma multa. Portanto, o inadimplemento de uma obrigação de pagar tributo é fato gerador de uma multa.

### 8.3. Estrutura e elementos da obrigação tributária

A obrigação tributária possui elementos essenciais à sua conformação, consistentes no sujeito ativo, sujeito passivo, objeto, crédito tributário e débito tributário.

No contexto da incidência tributária, é possível retratar a estrutura da obrigação tributária da seguinte forma:



Fluxograma elaborado pelo autor

#### 8.3.1. Sujeito Ativo

Sujeito ativo é aquele que tem o direito de exigir o pagamento do tributo ou da multa tributária. Poderá ser um ente político da federação, ou uma entidade, conforme definido em lei, as chamadas entidades “parafiscais”, como é o caso de uma autarquia. Os Conselhos Profissionais são exemplos de entidades parafiscais, na medida em que podem cobrar as anuidades dos seus filiados, que nada mais são do que contribuições de caráter tributário.

#### 8.3.2. Sujeito Passivo

##### 8.3.2.1. Definição, capacidade e domicílio

Sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária. Com base no CTN, Arts. 121 e 122, é aquele sobre quem recai a obrigação a) de pagar tributo, b) de pagar multa, ou c) de cumprir dever formal, tudo conforme a legislação vigente.

Somente a lei pode estabelecer quem será o sujeito passivo da obrigação tributária (CTN, art. 97, III). Não cabe ao Decreto a sua indicação, nem muito menos aos contratos

firmados entre particulares (CTN, Art. 123). É irrelevante, para o fisco, que um contrato de aluguel indique que a obrigação de pagar o IPTU será do inquilino, por exemplo, caso a lei do imposto determine que o sujeito passivo é o locador.

Não se deve confundir sujeito passivo tributário com “sujeito repercutido”. Este último não ocupa lugar na obrigação tributária, mas terminará sofrendo os efeitos econômicos da tributação. É o que ocorre com o consumidor final no caso da incidência do ICMS, por exemplo. O consumidor final (“sujeito repercutido”) terminará arcando com o efeito econômico da tributação, mas não cabe a ele ser cobrado do imposto, caso este imposto, por alguma razão, não tenha sido recolhido pelo vendedor.

Por outro lado, não importa que o sujeito passivo da obrigação tributária seja um menor. O que importa é se ele realizou ou não o fato gerador da obrigação, ou se ele foi responsabilizado pelo pagamento do tributo, segundo a legislação vigente. No caso das empresas, não importa se é uma empresa regular ou irregular. Se realizou o fato gerador, será contribuinte do imposto. Portanto, a capacidade jurídica do sujeito passivo tributário independe da sua capacidade civil, comercial, profissional ou de administração de bens ou negócios, bem como da regularidade da sua constituição (CTN, Art. 126).

O sujeito passivo tem liberdade para escolher o local do seu domicílio, podendo fazê-lo no local da sua conveniência. Entretanto, caso não indique, o CTN determina que deverá ser considerado como domicílio:

- a) no caso de pessoa física: a sua residência habitual;
- b) no caso de pessoa jurídica de Direito Privado (empresas, cooperativas, fundações, associações): a sede ou o estabelecimento da mesma; e
- c) no caso de pessoa jurídica de Direito Público (Entes políticos, órgãos públicos, autarquias, etc.): quaisquer de suas repartições no território nacional.

Caso não seja possível a aplicação das regras anteriores, será considerado domicílio o lugar em que se encontrem os bens que serão tributados ou o lugar em que ocorra o fato gerador do tributo. Essa mesma diretriz será aplicada caso o sujeito passivo escolha um local que dificulte ou impossibilite o acesso à arrecadação ou à fiscalização pela autoridade administrativa.

### 8.3.2.2. Espécies de sujeito passivo

Segundo o CTN, Art. 121, parágrafo único, o sujeito passivo classifica-se em: a) **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e b) **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.



**Contribuinte** é o indivíduo que participa diretamente da situação que constitui fato jurídico tributário. Para identificar o contribuinte, basta saber qual é o fato gerador do tributo respectivo. Assim, contribuinte do IR, por exemplo, é aquele que auferir renda; contribuinte do ISS é aquele que presta serviço; contribuinte do IPVA é o proprietário do veículo automotor.

O fato gerador poderá ser realizado por mais de um indivíduo ou contar com a participação de indivíduos na sua realização. Nesse caso, está-se diante do que o CTN denomina de **solidariedade tributária**. A solidariedade tributária poderá ser de dois tipos: “solidariedade de fato”, na qual duas ou mais pessoas têm interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária; ou “solidariedade de direito”, quando decorra de determinação expressamente designada pela lei (CTN, Art. 124). É exemplo de solidariedade tributária a situação na qual dois indivíduos são coproprietários de um mesmo imóvel urbano. Nesse caso, haverá solidariedade entre tais indivíduos com relação ao IPTU.

A solidariedade tributária provoca os seguintes efeitos (CTN, Art. 125):

- a) não comporta benefício de ordem. Isso significa que não há ordem de preferência entre os obrigados, para fins de pagamento do tributo. Cada um pode ser cobrado pela totalidade da dívida. Por outro lado, o pagamento realizado por um dos obrigados aproveita aos demais. Ou seja, se a totalidade da dívida foi paga por um dos obrigados, a Fazenda Pública não poderá cobrar nada mais dos demais;
- b) a isenção ou a remissão (perdão) da dívida exonera todos os obrigados. A única exceção ocorre naqueles casos em que a isenção ou a remissão seja concedida de forma pessoal a apenas um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo remanescente (descontada a parte relativa àquele que recebeu o benefício);
- c) a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. Se apenas um dos coobrigados realizou um ato que provoca a interrupção da prescrição, essa interrupção valerá para todos.

**Responsável tributário**, por sua vez, é o terceiro que, não tendo realizado o fato gerador, responde pela obrigação tributária (CTN, Art. 128). Ou seja, o fato gerador é realizado pelo contribuinte, mas a legislação determina que a obrigação de pagamento seja cumprida pelo responsável. Embora o responsável não tenha realizado o fato gerador, é necessário que ele tenha algum tipo de relação para com o fato, não podendo ser alguém absolutamente alheio ao mesmo.

A responsabilidade tributária subdivide-se em quatro categorias: responsável por substituição; por sucessão; responsabilidade de terceiro; e por infração.

Na **responsabilidade por substituição**, o legislador atribui a terceiro a condição de responsável por uma questão de conveniência da administração, que terá maior facilidade para fiscalizar e cobrar o tributo considerado. Em geral, a responsabilidade por substituição é estabelecida onde se concentram situações que configuram fatos geradores e onde, portanto, será possível concentrar os esforços de fiscalização por parte da Fazenda Pública. É o caso do recolhimento do IRPF na fonte (IRRF). A empresa que emprega 1.000 trabalhadores costuma ser responsabilizada pelo recolhimento do IRPF, pois, para a Receita Federal, é mais conveniente essa modalidade de arrecadação a ter que cobrar o imposto de cada um dos 1.000 empregados.

A **responsabilidade por sucessão** é a situação na qual um indivíduo (o responsável) assume o lugar de outro (o contribuinte) na condição de obrigado ao pagamento do tributo. Conforme previsto no CTN, Arts. 129 a 133, a sucessão pode-se dar nos seguintes casos:

a) nos tributos que incidem sobre bens (“tributos reais”, a exemplo do IPTU e do IPVA) a responsabilidade se dá em função da transmissão do bem sobre o qual recai a dívida tributária. Nesse caso, a responsabilidade recai sobre aquele que adquire a propriedade ou a posse do bem (“transmissário”);

b) nos tributos que incidem sobre pessoas físicas (“tributos pessoais”, a exemplo do IRPF ou do ICMS), a sucessão se dá com o falecimento (“abertura da sucessão”) daquele que está devendo tributos. Nesse caso, o responsável por sucessão será:

- o conjunto de bens (“espólio”) deixado pelo contribuinte que tenha falecido (“de cujus”);
- o herdeiro a qualquer título e o “cônjuge meeiro” pelos tributos com relação aos quais ainda esteja em dívida no momento da divisão da herança (“partilha” ou “adjução”).

Em ambas as situações, o valor a ser pago pelo responsável não poderá ultrapassar o montante que lhes caiba na herança.

b) nos tributos incidentes sobre pessoa jurídica, a responsabilidade ocorre nos casos em que a empresa devedora de tributo é assumida por outro sujeito. A depender da situação específica, o responsável por sucessão será:

- a pessoa jurídica resultante de fusão, cisão ou incorporação;
- o sócio, ou o seu espólio, que continuar a atividade da pessoa jurídica extinta;
- a pessoa física ou jurídica adquirente de estabelecimento ou fundo de comércio. Nesse caso, a responsabilidade do adquirente será:

1. integral, se o antigo proprietário (vendedor ou alienante) deixar de realizar a atividade empresarial. Nesse caso, o adquirente responderá sozinho pela dívida; ou
2. subsidiária, se o alienante continua a realizar atividade empresarial, ou a retoma dentro de 6 meses, no mesmo ou noutro ramo.
3. Não obstante, se a aquisição de um estabelecimento ou fundo de comércio se der por meio judicial, no âmbito de um processo de falência ou recuperação judicial, sem a ocorrência de fraude, o adquirente não terá qualquer responsabilidade e, nesse caso, a obrigação continua a ser do alienante (vendedor).

A **responsabilidade de terceiros** encontra-se prevista no CTN, Arts. 134 e 135 e ocorrerá em dois grupos de hipóteses. O primeiro deles se dá em função da existência de uma relação pessoal entre contribuinte e responsável. São casos nos quais o contribuinte não tem condição de realizar o pagamento da obrigação tributária, em função da situação jurídica em que se encontra. São hipóteses de responsabilidade de terceiro neste primeiro grupo:

- a) os pais, pelo pagamento dos tributos devidos pelos filhos menores;
- b) os tutores e curadores, pelos tributos devidos pelos tutelados e curatelados;
- c) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- d) o administrador da falência, pelos tributos devidos pela massa falida; e
- e) os sócios, pelos tributos devidos pela empresa em liquidação de sociedades de pessoas.

O segundo grupo de hipóteses de responsabilidade de terceiro se dá naqueles casos em que exista relação pessoal entre o responsável e o fato gerador do tributo. Encontram-se incluídas neste grupo os seguintes casos:

- a) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- b) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes.

Finalmente, a **responsabilidade por infração** é aquela que decorre da comissão de ato ilícito. Segundo o CTN, Arts. 136 a 138, essa responsabilidade independe da intenção do agente, bem como da sua efetividade, natureza e extensão dos seus efeitos. É excluída pela “denúncia espontânea”, assim entendida a confissão apresentada pelo próprio infrator antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização tendente à apuração da infração.

### 8.3.3. Objeto

O objeto da obrigação tributária poderá ser de dois tipos, a depender de qual seja a espécie de obrigação considerada, conforme indicado no CTN, Art. 113. Na obrigação tributária principal, o objeto consistirá em pagar à Administração Tributária um determinado valor a título de tributo ou multa tributária. Na obrigação tributária acessória, o objeto será uma conduta do contribuinte, que deverá fazer ou deixar de fazer alguma coisa, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

O valor a pagar a título de tributo poderá ser definido pela lei de duas formas. Poderá ser um valor fixo, que não varia com relação à riqueza que se esteja tributando. Nessa situação, trata-se daquilo que se denomina tributo de “alíquota fixa”, ou “**alíquota específica**”. É o caso do ISS sobre profissionais liberais. Um contador, por exemplo, não paga ISS em função do seu faturamento mensal. Paga um valor fixo, com independência de quanto tenha recebido de honorários.

Por outro lado, é possível que o valor a pagar a título de tributo seja resultado da aplicação de duas variáveis previstas em lei: a base de cálculo (também denominada base impositiva, matéria tributável, pressuposto valorativo do tributo, etc.) e a alíquota (“ad valorem” ou “ad rem”).

A **base de cálculo** é a variável matemática prevista em lei, que será utilizada como referência para aferir o tributo a pagar. Poderá ser de dois tipos: *monetária*, quando o valor considerado for expresso em moeda, como no caso do IR; ou *absoluta*, quando o valor considerado for expresso em qualquer outra grandeza que não a monetária. É o caso, por exemplo, do IPI incidente sobre a cerveja. Nesse caso, a base de cálculo não é o valor monetário faturado pela indústria, mas o volume de cerveja produzido, aferido por meio de medidores de vazão.

A **alíquota** é a variável matemática que será aplicada sobre a base de cálculo para fins de definição do tributo a pagar. Também poderá ser de dois tipos: *ad valorem*, quando é expressa em porcentagem; ou *ad rem*, quando é expressa em valor monetário. Sempre que uma alíquota for *ad valorem*, a base de cálculo do tributo será monetária. Sempre que a uma alíquota for *ad rem*, a base de cálculo do tributo será absoluta. Trata-se de uma necessidade lógica, tendo em vista que todo tributo deve ser pago sempre em moeda.

## CAPÍTULO 9 – CRÉDITO TRIBUTÁRIO

### 9.1. Definição e surgimento do crédito tributário

A rigor, “crédito tributário” é o direito que tem o sujeito ativo de exigir um valor a pagar a título de tributo ou multa tributária. Assim, contrapõe-se a “débito tributário”, que seria o dever que recai sobre o sujeito passivo de pagar a quantia. É neste sentido que o CTN trata da “suspensão do crédito tributário”, ou seja, suspensão do direito de cobrar o tributo.

Não obstante, o CTN também se remete à ideia de crédito tributário enquanto objeto da obrigação tributária. Neste caso, crédito não seria o direito do sujeito passivo, mas a própria quantia que deve ser paga. Quando o CTN trata, por exemplo, de “constituição do crédito tributário”, está a se referir ao cálculo do valor a pagar, e não ao direito de exigir o pagamento.

Assim, é possível definir “crédito tributário” sob duas perspectivas: a) subjetiva, enquanto direito de exigir o pagamento de valor a título de tributo ou multa tributária; e b) objetiva, referente ao próprio valor que se deve pagar a título de tributo ou multa tributária.

O momento a partir do qual passa a existir o crédito tributário varia de acordo com a própria concepção adotada. Na perspectiva subjetiva, o crédito passaria a existir no exato momento da ocorrência do “fato gerador” da obrigação tributária. Na perspectiva objetiva, o momento seria transferido ao instante em que se define do valor a pagar a título de tributo, com todas as precisões adjacentes.

O CTN inclina-se por esta segunda perspectiva quando se refere a “constituir o crédito tributário”, transparecendo a ideia de que o crédito somente passa a existir a partir de então. É nesse momento que se verifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante do tributo devido, identifica-se o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe-se a aplicação da penalidade cabível.

### 9.2. Lançamento Tributário

#### 9.2.1. Definição, objetivos e aplicação no tempo

Em termos técnicos, o CTN utiliza a expressão “lançamento tributário” para se referir à constituição do crédito tributário. De forma mais precisa, o Art. 142 do Código refere-se a lançamento tributário como “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria

tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” O parágrafo único indica, por outro lado, que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Assim, à luz do CTN, Art. 142, o lançamento constitui o crédito tributário, o que significaria que o crédito somente passa a existir a partir do momento em que se realiza o lançamento. Trata-se de um procedimento constituído por uma série de atos que resultarão na indicação do valor a pagar, assim como dos sujeitos envolvidos, e que podem ser assim sistematizados:

- a) verificação da ocorrência do fato gerador;
- b) determinação da matéria tributária;
- c) cálculo do montante do tributo devido, expresso em moeda nacional – quando o valor esteja expresso em moeda estrangeira, deverá ser convertido em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação (CTN, Art. 143) –; e
- d) identificação do sujeito passivo.

Tal procedimento será realizado tanto pela Administração como pelo sujeito passivo, seja de forma a auxiliar a Administração, seja de forma autônoma, por meio da definição de valor a pagar.

O lançamento tributário tem como características fundamentais ser vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional. Significa que o agente fazendário responsável pelo lançamento não poderá deixar de realizar o lançamento sempre que o mesmo seja aplicável e também não poderá deixar de se ater àquilo que esteja disposto na lei, ao realizá-lo. Não poderá decidir sobre um ato qualquer de acordo com o que considera correto. Deverá aplicar o que a lei prevê para cada caso, sob pena de nulidade e de penalizações.

O lançamento reporta-se à data do “fato gerador” e rege-se pela lei então vigente. Ou seja, mesmo que o lançamento venha a ser realizado após a revogação de uma norma de incidência tributária, no mesmo deverá ser aplicada tal norma, tendo em vista ser ela que estava vigente ao tempo do fato gerador. Imagine que uma lei de 2017 tenha alterado a alíquota do IPTU, de 1% para 2%. Imagine, por outro lado, que determinado contribuinte não tenha pago o IPTU dos anos de 2014 a 2016. Nesse caso, o lançamento a ser realizado em 2018 deverá aplicar a alíquota antiga, de 1%, tendo em vista que era ela que estava vigente no momento em que ocorreram os fatos geradores.

Os únicos casos em que o lançamento deverá levar em consideração a norma nova, e não a revogada, se dá quando a norma nova tenha: a) instituído novos critérios de apuração ou fiscalização; b) ampliado os poderes das autoridades administrativas; ou c) outorgado ao crédito maiores garantias, exceto, neste último caso, quando para atribuir responsabilidade a terceiros (CTN, Art. 144, §1º).

### 9.2.2. Modalidades de lançamento

O CTN prevê três modalidades de lançamento: de ofício, por declaração ou por homologação.

**Lançamento de ofício**, ou direto, é aquele realizado pela Administração, sem a intervenção do sujeito passivo na sua elaboração, ou a partir de uma participação que não mereça fé, nos termos do CTN, Art. 148. Portanto, é lançamento direto tanto aquele ordinariamente realizado por iniciativa da Administração como também aquele realizado a partir da omissão do sujeito passivo, ou da apresentação de dados e documentos pelo mesmo ou por terceiro obrigado que não mereçam fé (CTN, Art. 148<sup>15</sup>). Daí a classificação doutrinária que divide o lançamento direto em ordinário, ou por arbitramento, respectivamente, e cujas hipóteses encontram-se elencadas no CTN, Art. 149<sup>16</sup>.

O IPTU e o IPVA são exemplos de tributos submetidos, de forma ordinária, a lançamento de ofício.

**Lançamento por declaração**, ou misto, é aquele realizado pela Administração com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo ou terceiro obrigado, sobre matéria de fato indispensáveis à efetivação. É o que ocorre com o Imposto de Importação, no qual o

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

16 Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

importador deve informar ao Fisco todos os dados referentes ao fato gerador, por meio da declaração de importação.

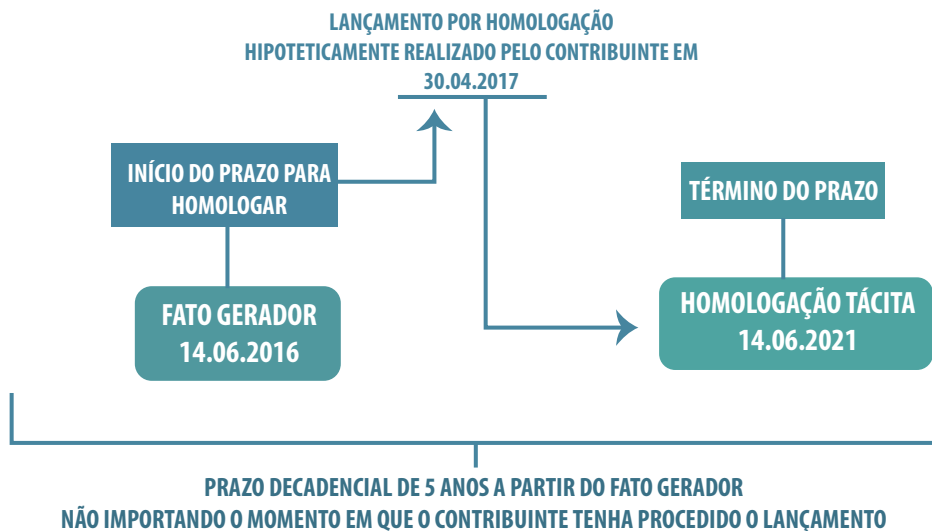
**Lançamento por homologação**, ou autolançamento, é aquele que o sujeito passivo realiza e com base no qual paga antecipadamente sem prévio exame da Administração (CTN, Art. 150). Nesse caso, o lançamento estará sujeito a homologação da autoridade administrativa. O pagamento antecipado não extingue o crédito tributário, permanecendo condicionada a extinção à posterior homologação. IPI, ICMS, IR são tributos cujo lançamento é feito por homologação.

A homologação deverá ser realizada pela Administração no prazo de 5 anos a contar do fato gerador da obrigação tributária. Em não o fazendo, considera-se extinta a prerrogativa da Administração de homologar o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, Art. 150, §4º). Caso o sujeito passivo realize o lançamento com dolo, fraude ou simulação, o prazo de 5 anos passará a contar a partir do primeiro dia do ano seguinte, nos termos do CTN, Art. 173, I.

Os gráficos abaixo retratam as hipóteses de prazos para realizar a homologação e para efetuar o lançamento de ofício.

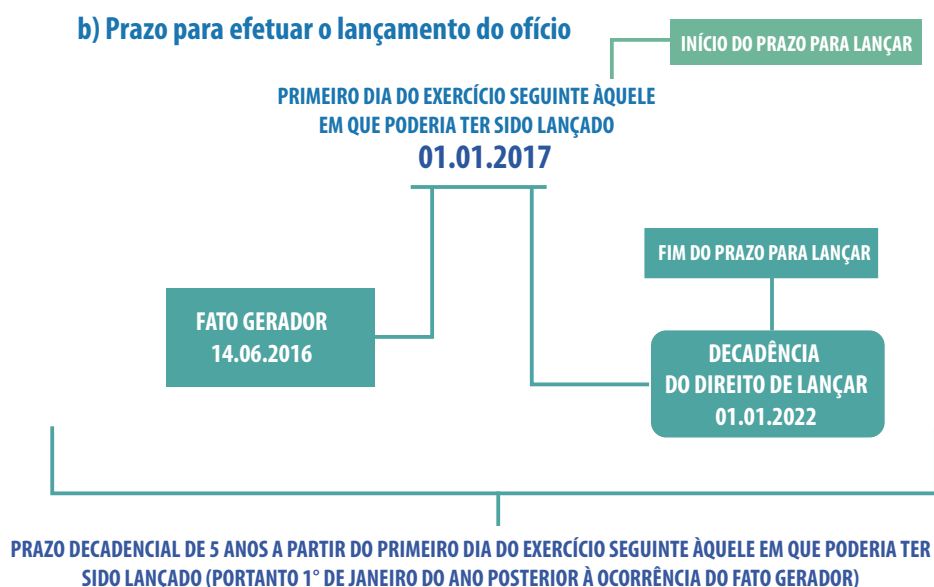
### Prazo para homologação versus prazo para efetuar o Lançamento: gráficos

#### a) Prazo para homologação do lançamento



Fluxograma elaborado pelo autor





Fluxograma elaborado pelo autor

### 9.2.3. Revisão do lançamento

O lançamento pode ser revisado. A possibilidade de alteração será mais ou menos limitada, a depender de se o lançamento foi ou não notificado pela Administração ao sujeito passivo. **Antes de ter ocorrido a notificação**, há maior liberdade para se alterar o lançamento e, nesse caso, podem ocorrer as seguintes situações:

- a) a Administração poderá alterar o lançamento em caso de constatar erros na declaração prestada, apuráveis pelo seu mero exame (erros claros, como os que podem ocorrer com a supressão de uma letra ou de um número, sem que se alterem o sentido e os fundamentos do lançamento, por exemplo);
- b) o contribuinte pode solicitar a alteração numa declaração que ele tenha prestado, salvo se a alteração visar a redução ou a exclusão do tributo, hipótese em que só será admissível se ele comprovar a ocorrência do erro alegado.

Por outro lado, **após a notificação do lançamento**, o mesmo não pode, em regra, ser modificado. De forma excepcional, entretanto, admite-se a revisão nos seguintes casos:

- a) em função de uma impugnação pelo sujeito passivo e, portanto, após a abertura de um processo administrativo no qual tanto a Administração como o sujeito passivo irão apresentar as suas razões;
- b) em função de um recurso apresentado pela Administração (“recurso de ofício”), que terminará tendo a mesma lógica da hipótese anterior, com a diferença de que quem terá iniciado o processo administrativo terá sido a Fazenda Pública, e não o sujeito passivo;

c) pela Administração, sem a necessidade de instauração de um processo administrativo (portanto, “de ofício”), nos casos em que seja constatado dolo, fraude ou simulação por parte do responsável pelo lançamento (CTN, Art. 149).

Em todo caso, “a revisão do lançamento de ofício só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública” de lançar o crédito (CTN, Art. 149, parágrafo único). De maneira mais precisa, 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, ou do primeiro dia do exercício seguinte ao que se poderia efetuar o lançamento, a depender de cada caso.

#### 9.2.4. Prazo para proceder ao lançamento e o termo inicial da contagem de tal prazo

O lançamento tributário deve ser realizado no prazo máximo de 5 anos, sob pena de decadência do crédito tributário. O prazo propriamente dito não varia, sendo sempre de 5 anos. Porém o início da sua contagem irá variar, podendo-se dar:

- i. no 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CTN, Art. 173, I). No caso do IR, por exemplo, corresponderia ao dia 1º de janeiro do ano seguinte ao que tenha ocorrido o auferimento de renda considerado;
- ii. A polêmica, nessa situação, ocorre no tocante ao termo inicial no caso dos tributos submetidos a lançamento por homologação. Há aqui duas interpretações possíveis: a) o termo inicial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorre o fato gerador; ou b) o termo inicial seria o primeiro dia do exercício seguinte ao período dentro do qual o sujeito passivo poderia ter procedido à formalização do crédito e não o fez. No primeiro caso, o prazo tende a ser superior a 5 anos; no segundo, a 10 anos;
- iii. a data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (CTN, Art. 173, II);
- iv. a data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, Art. 173, parágrafo único).

### 9.3. Suspensão do crédito tributário

Uma vez constituído, é possível que o crédito tributário seja suspenso, situação na qual, embora existente o crédito, não poderá ser exigido pela Fazenda Pública, o que impede que seja interposta Ação de Execução Fiscal contra o sujeito passivo, ou paralisa o seu andamento.

De maneira mais precisa, a suspensão provoca os seguintes efeitos jurídicos: a) paralisa a contagem dos prazos, impedindo a fluência dos mesmos; b) impede a aplicação de sanções durante o período de suspensão; e c) enseja a regularidade do sujeito para todos os efeitos de direito, o que conduz, por exemplo, à possibilidade de emissão de certidão positiva de débitos fiscais, com efeitos de negativa.

Não obstante, a suspensão não impede a aplicação dos índices de correção monetária, nem dispensa o cumprimento dos deveres formais decorrentes ou dependentes da obrigação tributária cujo crédito encontra-se suspenso. Ou seja, o sujeito passivo beneficiado pela suspensão deverá, ainda assim, emitir todos os documentos exigidos pela legislação, sob pena de sanção.

São hipóteses que levam à suspensão: a) a moratória, b) o parcelamento, c) o depósito do montante integral, d) as reclamações e Recursos administrativos, e) a concessão de medida liminar em Mandado de Segurança e f) a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras ações judiciais.

**Moratória**, em Direito Tributário, corresponde à ampliação do prazo inicialmente estabelecido para pagamento de um tributo. Estará sempre condicionada à existência de lei específica, que indicará os requisitos, prazo de duração e demais condições. Ademais, abrange somente os créditos definitivamente constituídos cujo lançamento já tenha sido notificado ao sujeito passivo.

O **parcelamento** foi inserido na redação do CTN, Art. 151 pela LC 104/2001, e corresponde ao pagamento do crédito tributário em quotas, por prazo e condições previamente estabelecidos em lei. Enquanto vigente e regularmente pago o parcelamento, o crédito estará suspenso.

O **depósito do montante integral** do valor que a Fazenda alega ser devido também provoca a suspensão. Ao contrário do que sugere a terminologia utilizada pelo legislador, mesmo o depósito que não equivalha ao valor integral da dívida suspende a cobrança. Nesse caso, a suspensão será apenas parcial e não cobrirá a parte da dívida não depositada, que continuará exigível.

As **impugnações e recursos** interpostos pelo sujeito passivo no âmbito administrativo, para discutir se deve ou não pagar o tributo, também implicam suspensão do crédito tributário.

Finalmente, na sua redação original, o CTN previa que apenas a **concessão de medida liminar em mandado de segurança** constituiria causa suspensiva, eliminando desse universo outras medidas processuais de urgência. Embora a jurisprudência já aceitasse

outras possibilidades, foi apenas com a LC 104/2001 que se ampliou o rol, de modo que a partir de então **medidas liminares e tutelas antecipadas em quaisquer ações** também passaram a suspender a exigibilidade do crédito tributário.

## 9.4. Extinção do crédito tributário

O CTN, Art. 156, elenca onze causas extintivas do crédito tributário: a) o pagamento; b) a compensação; c) a transação; d) a remissão; e) a prescrição e a decadência; f) a conversão de depósito em renda; g) o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; h) a consignação em pagamento; i) a decisão administrativa irreformável; j) a decisão judicial passada em julgado; e k) a dação em pagamento em bens imóveis.

**Pagamento** é a entrega do valor pecuniário realizada pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo da obrigação tributária. O CTN dedica ao assunto treze artigos, muitos deles subdivididos em incisos e parágrafos, aí incluído o tema do pagamento indevido. Alguns deles seriam dispensáveis, como é o caso do Art. 158, I e II, segundo o qual o pagamento de uma prestação tributária não gera a presunção do cumprimento de outras.

Outros dispositivos estabelecem regras que passaram ao desuso à vista da evolução dos meios de pagamento, especialmente dos meios eletrônicos, assim como em função de circunstâncias macroeconômicas, sobretudo a estabilidade monetária experimentada a partir da década de 90. É o caso, por exemplo:

- i. da regra que fixa no domicílio do sujeito passivo o local do pagamento do tributo (CTN, Art. 159);
- ii. dos instrumentos de pagamento elencados, principalmente vale postal, estampilha, papel selado e mesmo o cheque, prevalecendo atualmente os meios mecânicos (CTN, Art. 162);
- iii. da aplicação de montante equivalente a 1% ao mês a título de juros de mora, posto que passou a ser muito elevado, em função do controle da inflação – embora ainda aplicável ao mês em que se realiza o pagamento em atraso – (CTN, Art. 161, §1º);
- iv. das regras de ordem do pagamento, pautadas na natureza da obrigação (próprias e derivadas de responsabilidade); na natureza do tributo (contribuições de melhoria, taxas e impostos); ordem crescente dos prazos prescricionais; e ordem decrescente dos montantes devidos (CTN, Art. 163).

O pagamento deve ser realizado, como regra, no prazo de 30 dias da notificação do lançamento ao sujeito passivo (CTN, Art. 160). A inadimplência, por sua vez, além dos juros de mora, não exclui a penalidade cabível (CTN, Art. 161).

Em caso de pagamento indevido, o sujeito passivo tem direito à restituição total ou parcial do valor pago a título de tributo ou penalidade pecuniária e respectivos juros de mora eventualmente aplicados (CTN, Art. 165). A restituição será cabível nos casos de:

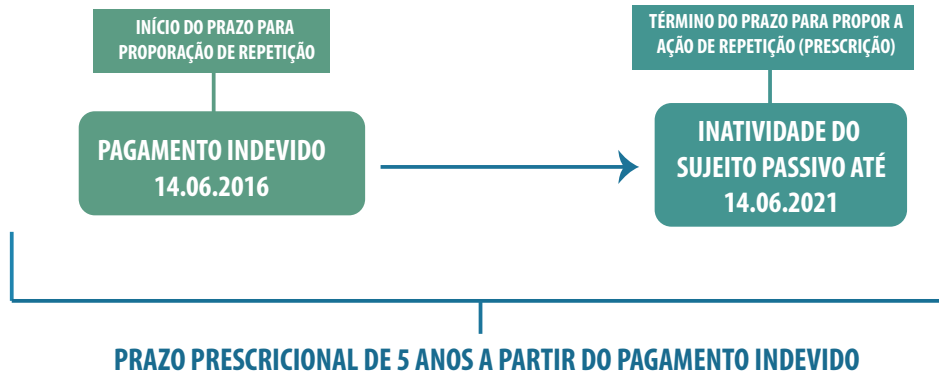
- i. pagamento indevido ou maior que o devido, em face da legislação ou das circunstâncias do fato gerador efetivamente ocorrido;
- ii. erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota, na realização do cálculo, ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- iii. reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória em que tenha-se pautado o pagamento.

O pagamento indevido de tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro, como é o caso do ICMS e do IPI, somente será restituído a quem prove ter assumido o referido encargo, ou estar por este expressamente autorizado (CTN, Art. 166). Ou seja, se o ICMS foi pago em valor superior ao devido, caberá, em princípio, somente ao consumidor final requerer a devolução (“repetição do indébito tributário”), pois foi ele quem efetivamente arcou com o pagamento. A empresa que vendeu a mercadoria somente poderá solicitar a devolução, caso comprove que não repassou o valor do ICMS ao consumidor final, ou caso esteja autorizada por ele a solicitar a devolução.

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos, a partir a) do pagamento indevido ou b) da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória (CTN, Art. 168).

Discussão importante é a relativa à definição do termo inicial desse prazo de cinco anos, em caso de pagamento indevido. No tocante aos tributos submetidos a lançamento direto ou misto, há consenso no sentido de que o pagamento indevido ocorre no momento em que o sujeito passivo entrega o valor devido a título de crédito tributário, sendo a partir desse momento que se inicia a contagem do prazo. Tal prazo pode ser retratado na forma do gráfico a seguir:

**PRESCRIÇÃO DA AÇÃO DE REPETIÇÃO  
(TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO OU DE OFÍCIO)**



Fluxograma elaborado pelo autor

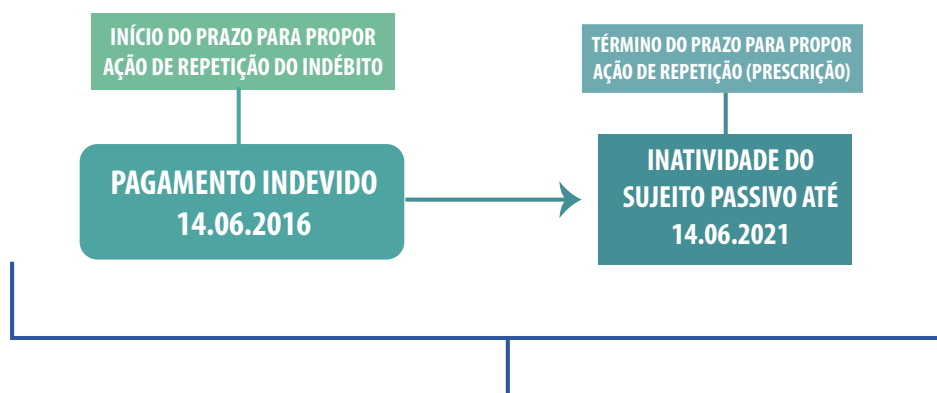
Entretanto, a polêmica se instaura no tocante aos tributos submetidos a autolancamento. Há aqui duas possibilidades de entendimento: a) o pagamento considera-se indevido no momento em que o sujeito passivo entrega o valor devido a título de crédito tributário (“pagamento antecipado”); ou b) o pagamento indevido considera-se realizado no momento em que se opera a homologação do lançamento. A LC 118/2005 dispôs no sentido de que, nesses casos, o prazo inicia na data do pagamento antecipado. Os dois gráficos a seguir possibilitam a visualização de tais possibilidades:

**PRESCRIÇÃO DA AÇÃO DE REPETIÇÃO  
(TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO: POSTURA DO STJ)**



Fluxograma elaborado pelo autor

### PRESCRIÇÃO DA AÇÃO DE REPETIÇÃO (TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO: LC 118/05)

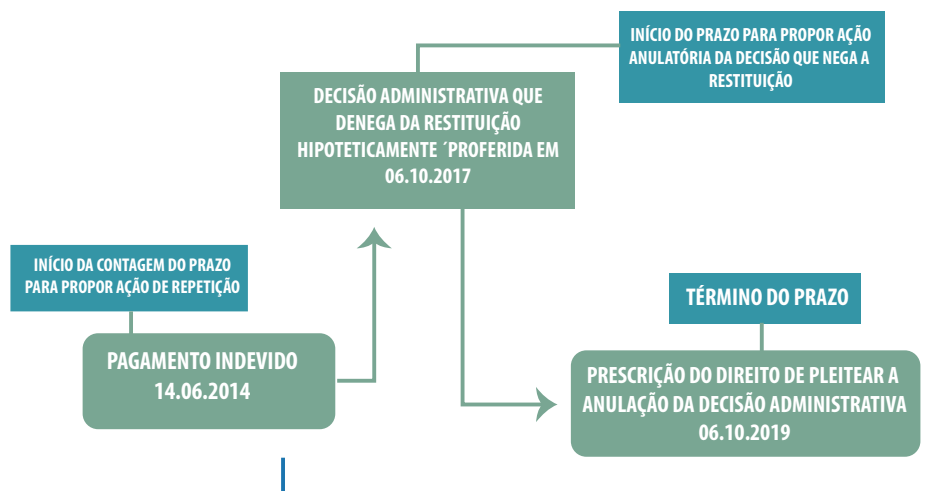


#### PRAZO PRESCRICIONAL DE 5 ANOS A PARTIR DO PAGAMENTO INDEVIDO

Fluxograma elaborado pelo autor

Contra a decisão administrativa que denegar a restituição, cabe ação anulatória no prazo de 2 anos, sob pena de prescrição (CTN, Art. 169), conforme indicado no gráfico abaixo:

### PRESCRIÇÃO DA AÇÃO ANULATÓRIA DA DECISÃO ADMINISTRATIVA QUE DENEGA A RESTITUIÇÃO



Fluxograma elaborado pelo autor

Outra modalidade de extinção prevista no CTN é a compensação (CTN, Art. 170), hipótese na qual credor e devedor são ao mesmo tempo devedor e credor um do outro. Com a compensação, podem abater os respectivos valores dos seus saldos (CC/2002, Art. 368).

A transação, por outro lado, consiste na modalidade de extinção do crédito tributário, por meio de um regime de concessões mútuas. Nesse caso, pressupõe-se a existência de um litígio, que será resolvido por meio de concessões que serão realizadas entre a Administração e sujeito passivo.

A remissão, do verbo *remitir*, é sinônimo de perdão. O crédito tributário poderá ser perdoado por parte da Administração, de forma total ou parcial, e poderá ser concedida tendo em vista (CTN, Art. 172):

- a) a situação econômica do sujeito passivo;
- b) o erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- c) a diminuta importância do crédito tributário;
- d) considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- e) condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

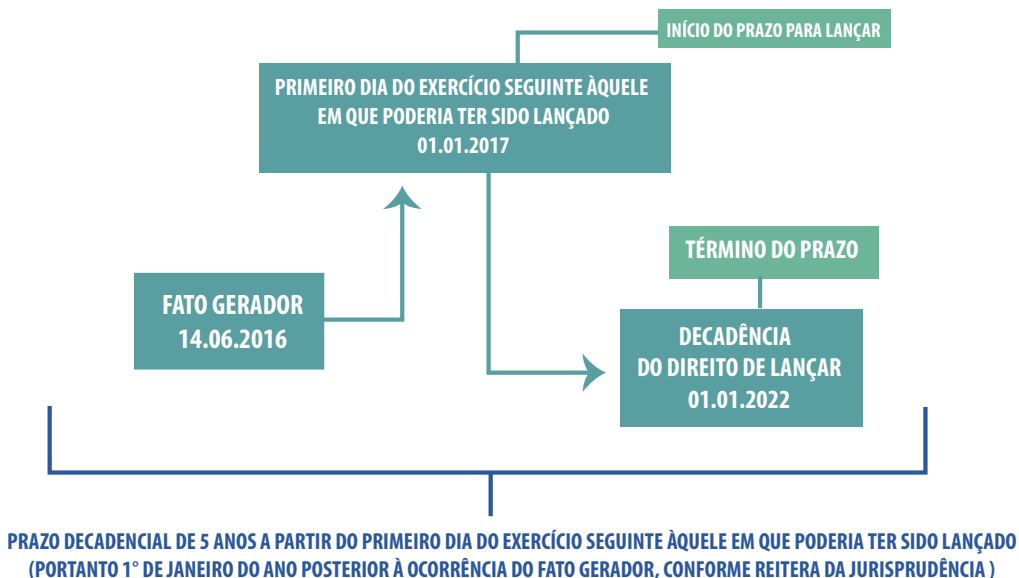
O crédito tributário também pode ser extinto por **decadência**, entendida como perda do direito de constituir o crédito tributário em função do decurso do prazo de 5 anos. Esse prazo inicia a sua contagem:

- a) no dia 1º dia do exercício seguinte àquele em que tenha ocorrido o fato gerador (CTN, Art. 173, I);
- b) na data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (CTN, Art. 173, II);
- c) na data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, Art. 173, parágrafo único).

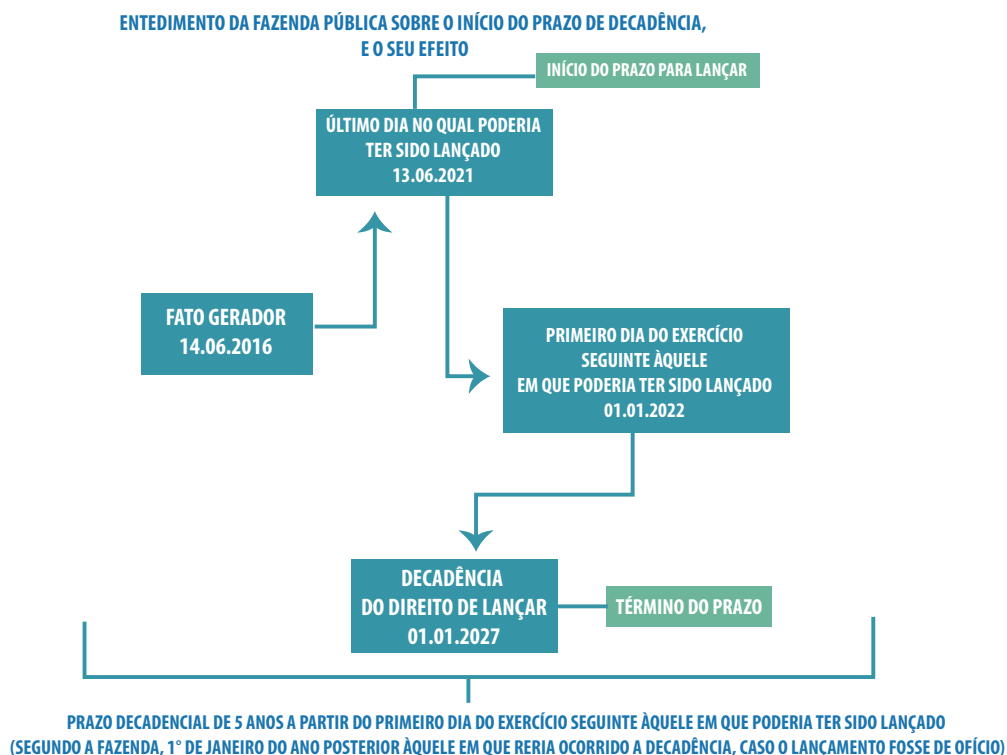
A polêmica neste caso ocorre no tocante aos tributos submetidos a lançamento por homologação, à luz do que pretenderia ter significado o legislador quando se referiu ao dia a partir do qual “poderia ter sido efetivado” o lançamento. Há aqui duas interpretações possíveis: a) primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorre o fato gerador; ou b) primeiro dia do exercício seguinte ao período dentro do qual o sujeito passivo poderia ter procedido à formalização do crédito e não o fez. No primeiro caso, o prazo pode chegar a ser superior a 5 anos; no segundo, pode superar os 10 anos. É possível comparar a diferença a partir da análise dos dois gráficos a seguir, que retratam as duas possibilidades na mesma ordem que se encontram apresentadas no texto:



## PRAZO DECADENCIAL DE 5 ANOS

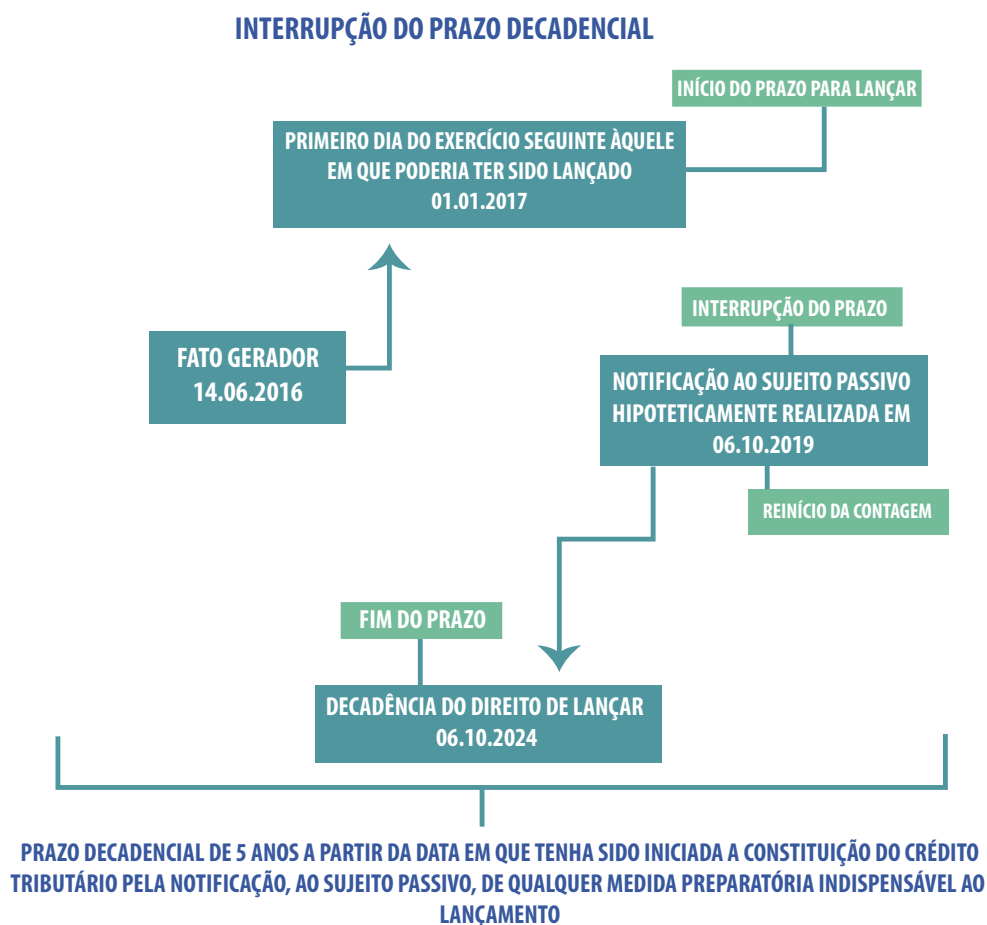


Fluxograma elaborado pelo autor



Fluxograma elaborado pelo autor

Finalmente, há ainda que se chamar a atenção para o fato de que o CTN, Art. 173, parágrafo único, possibilita a interrupção da contagem do prazo de decadência, o que significa é possível que o prazo seja “zerado”. Para isso, basta que a Fazenda Pública realize “qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”, desde que tal medida preparatória seja devidamente notificada ao contribuinte. É possível retratar essa hipótese da seguinte forma:



Fluxograma elaborado pelo autor

A **prescrição** também é forma de extinção do crédito tributário, configurado pelo transcurso do prazo de 5 anos a partir da “constituição definitiva” do crédito (CTN, Art. 174), que corresponde ao momento no qual o sujeito passivo é regularmente notificado do lançamento.

A **consignação em pagamento** é a modalidade de extinção que consiste na entrega do valor devido pelo sujeito passivo em juízo. Sempre que o sujeito passivo for impossibilitado de realizar o pagamento, por motivos alheios à sua vontade, poderá optar pela consignação em pagamento. De maneira mais precisa, determina o CTN, Art. 164, que a consignação pode ocorrer:

- a) quando a Administração se negue a receber o pagamento nos moldes em que o sujeito passivo se proponha a pagar;
- b) quando a Administração condicione o pagamento ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

- c) quando a Administração condicione o recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;
- d) quando duas ou mais Administrações solicitem o pagamento de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

O crédito também pode ser extinto pela **conversão do depósito em renda** naqueles casos em que se dê por vencido o sujeito passivo em demanda administrativa ou judicial garantida por depósito.

Extinguem o crédito tributário, ainda, o **pagamento antecipado e homologação do lançamento, a decisão administrativa irreformável**, assim entendida a definitiva no âmbito administrativo, que não mais possa ser objeto de ação anulatória, e a **decisão judicial passada em julgado**.

Finalmente, extingue o crédito tributário a **dação em pagamento de bens imóveis**, na forma e condições estabelecidas em lei, hipótese trazida pela LC 104/2001.

## 9.5. Exclusão do crédito tributário

Exclusão do crédito tributário é a desconsideração de uma situação que em princípio se submeteria à incidência, de forma a afastar a aplicação da norma tributária; ou ainda a desconsideração da própria penalidade aplicada. Enquanto na extinção o crédito tributário deixa de existir, na exclusão, o crédito não chega sequer a existir, ou no caso de multa aplicada pode ser desconsiderada.

Segundo o CTN, Art. 175, o crédito pode ser excluído pela isenção e pela anistia. No primeiro caso, exclui-se do âmbito de incidência situação que, em princípio, configuraria substrato fático para aplicação da norma. A atividade de taxista é serviço que, em princípio, enquadra-se dentre aquelas incluídas no âmbito de incidência do ISS. Não obstante, se o Município isenta tal atividade, significa que a mesma é retirada desse âmbito.

No caso da anistia, pode ocorrer tanto a desconsideração da conduta ilícita como hipótese de aplicação de penalidade tributária, como a desconsideração da própria penalidade em princípio aplicada. Considerando que a não emissão de uma nota fiscal é penalidade prevista em lei, a anistia pode-se dar de duas formas: deixando de considerar a emissão uma penalidade, em determinada circunstância específica; ou deixando de aplicar a penalidade, ainda que se mantenha no âmbito da ilicitude a não emissão da nota fiscal. O efeito econômico, em todo caso, será o mesmo: não pagamento do valor relativo à multa. Não obstante, os efeitos jurídicos poderão variar num e noutro caso.

A isenção, seja ela geral ou especial, em regra, pode ser revogada, ressalvados os casos de concessão condicionada, ou por prazo certo. Isenção não se confunde com imunidade, alíquota-zero ou não-incidência *stricto sensu*. Na isenção, não ocorre a incidência, devido à previsão em lei. Na imunidade, tampouco haverá incidência, devido à previsão na Constituição Federal. Note que, na imunidade, o legislador ordinário sequer poderá dispor sobre a incidência. No caso da isenção, é ele, legislador ordinário, que indica a situação que estará excluída da incidência. Na alíquota-zero, há incidência, porém não haverá valor a pagar, posto que a alíquota aplicada é nula. Finalmente, na não-incidência *stricto sensu*, não há incidência devido à ausência de previsão legal. O não pagamento do tributo não decorre de uma deliberação expressa em norma. Ele decorre do silêncio do legislador acerca de determinada situação.

A anistia poderá ser geral ou limitada e se distingue da remissão na medida em se refere à conduta ilícita e respectiva penalidade, enquanto a remissão consiste no perdão do pagamento de tributo.

## 9.6. Garantias e privilégios do crédito tributário

o crédito tributário submete-se a uma série de regras que lhe outorgam tratamento especial em termos comparativos a outros créditos, previstas na legislação tributária, e que no CTN recebem a designação “garantias e privilégios”.

Uma primeira regra a destacar é a da própria ideia de “universalidade dos bens do credor” como garantia de pagamento do crédito tributário. Assim, ressalvados os bens e rendas que gozem de privilégios especiais previstos em lei, ou que a lei declare absolutamente impenhoráveis, a totalidade dos bens e das rendas do sujeito passivo, seja qual for a sua origem ou natureza, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula. Não importa, por outro lado, a natureza do titular do patrimônio, seja ele o próprio sujeito passivo, seu espólio ou a sua massa falida.

Por outro lado, presume-se fraude contra a Fazenda Pública a alienação ou oneração do patrimônio, ou seu começo, realizada pelo contribuinte ou responsável, após a inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa, salvo se reservado patrimônio suficiente ao total do pagamento da dívida. A LC 118/2005 suprimiu a parte final do CTN, Art. 185, de sorte a não mais ser necessário que o crédito esteja “em fase de execução”, para fins de caracterização da presunção de fraude<sup>17</sup>.

17 Redação atual do Art. 185 CTN – “Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.” (LC 118/05)

Antiga redação do Art. 185 CTN – “Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução.”<sup>2</sup>

A LC 118/2005 também incluiu o Art. 185-A, para determinar a indisponibilidade dos bens e direitos do sujeito passivo que, devidamente citado, a) não paga a dívida; b) não apresenta bens à penhora no prazo legal; nem c) se encontram bens penhoráveis. A indisponibilidade deve-se limitar ao valor exigido, devendo o juiz determinar o seu imediato levantamento sobre bens ou valores que excederem o limite da dívida.

Quanto à ordem de preferência do pagamento, a regra geral é a de que o crédito tributário prefere a qualquer outro, independente da natureza e tempo de constituição, “ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho”.

No que se refere à preferência do pagamento no juízo de falência, não considerados os créditos tributários extraconcursais, os créditos tributários, excetuadas as multas tributárias, são pagos na terceira ordem, após: a) os créditos trabalhistas, limitados a 150 salários mínimos por credor, e os decorrentes de acidente de trabalho; e b) os créditos assegurados por garantia real até o limite do valor do bem gravado. As multas tributárias são pagas após o pagamento dos créditos quirografários (não previstos na ordem legal; créditos não cobertos pelo produto da alienação dos bens vinculados ao seu pagamento; créditos trabalhistas excedentes a 150 salários mínimos), e antes dos créditos subordinados (os assim previstos em lei ou em contrato; os dos sócios e dos administradores sem vínculo empregatício) (Lei 11.101/2005).

## 9.7. Quitação do crédito tributário

Quitação do crédito é a consequência do adimplemento da obrigação tributária, de forma a fazer com que o sujeito passivo se encontre em situação de regularidade perante a Fazenda Pública. A comprovação da quitação se dá por qualquer meio admitido em direito, podendo a lei exigir a apresentação da Certidão Negativa de Débitos Tributários (CNDT) ou da Certidão Negativa com efeito de Positiva (CTN, Art. 205 e 206). No primeiro caso, trata-se de documento que atesta a inexistência de quaisquer pendências do contribuinte perante a Fazenda. No segundo caso, trata-se de documento que atesta a existência de uma alegada dívida, que, entretanto, não pode ser exigida devido ao seu enquadramento em hipótese de suspensão.

A falta da prova de quitação impede: a) a partilha ou adjudicação do patrimônio do espólio; b) a extinção das obrigações do falido; e c) a concessão da Recuperação Judicial, sendo possível essa concessão caso estejam suspensos os créditos tributários, nos termos do Art. 151, do CTN.

É vedado à administração pública celebrar contrato ou aceitar proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos

devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre. Enfatize-se, tendo em vista a relevância da precisão, que não é necessária a prova do pagamento de todos os tributos, mas apenas daqueles relativos à atividade a ser contratada ou aceita (CTN, Art. 193).

## CAPÍTULO 10 – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 10.1. Definição e poder de fiscalização

Administração Tributária é expressão genérica que inclui o conjunto de órgãos e instituições da Administração Pública, bem como instituições privadas que, por determinação legal, recebam a atribuição de fiscalizar e arrecadar os tributos.

A fiscalização tributária é realizada por aquele que detém “capacidade tributária ativa”, assim entendida a prerrogativa de exigir o pagamento do tributo, sempre conforme previsto em lei. A capacidade ativa não se confunde com a competência. A primeira refere-se ao direito de cobrar. A segunda, ao poder de legislar em matéria tributária.

É possível que a capacidade tributária ativa seja atribuída a determinado sujeito, e a competência a outro. Nesse caso, está-se diante da chamada parafiscalidade. É o que ocorre, por exemplo, com relação às contribuições cobradas pelos Conselhos representativos das categorias profissionais. A contribuição que o Conselho Regional de Contabilidade cobra dos seus associados é um tributo federal, instituído por lei da competência da União, entretanto cobrado pelo Conselho.

Entidades imunes e isentas submetem-se à fiscalização, ainda que não tenham a obrigação e pagamento do tributo considerado. Em alguns casos, a regularidade para com a Administração Tributária é, inclusive, condição para gozo da imunidade ou da isenção.

Todos os documentos fiscais obrigatórios deverão ser conservados pelo titular até que ocorra a prescrição dos respectivos créditos tributários.

Por outro lado, é dever da autoridade administrativa, no exercício da fiscalização, registrar o início do procedimento e fixar o prazo máximo dentro do qual tal procedimento deverá durar. Trata-se de prerrogativa do sujeito submetido a fiscalização e a sua inobservância pode levar à nulidade da fiscalização.

Os registros da fiscalização devem ocorrer, de preferência, em um dos livros fiscais obrigatórios do contribuinte ou, eventualmente, em separado, entregando-se cópia autenticada ao fiscalizado.

É possível que a Administração exija de um determinado sujeito informações sobre terceiros que estejam sendo fiscalizados, desde que sejam respeitados os limites legais para esse tipo de apuração. Em primeiro lugar, a intimação deverá ser realizada por escrito pela autoridade administrativa e se ater apenas à informação de que o sujeito disponha com relação a bens, negócios ou atividades do terceiro que se encontra sob fiscalização.

Alguns indivíduos já são obrigados a prestar informações de terceiros, tendo em vista a natureza do seu ofício. São os casos dos tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; empresas de administração de bens; corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; inventariantes; síndicos, comissários e liquidatários; quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Entretanto, o dever de informação sobre terceiro não pode contrariar o sigilo profissional. É o que ocorre, por exemplo, nos casos em que o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão (advogados, médicos, párocos, etc.).

Como regra geral, a Administração Tributária está impedida de divulgar informação obtida em razão da fiscalização sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros, e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades<sup>18</sup>. Há apenas duas exceções:

- a) em caso de requisição de autoridade judiciária, no interesse da justiça;
- b) em caso de solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública. Nesse caso, é necessário comprovar a instauração regular de processo por prática de infração administrativa, no órgão ou na entidade solicitante, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação.

Por outro lado, não são informações submetidas a impedimento de divulgação:

- a) as representações fiscais para fins penais;
- b) as inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;
- c) o parcelamento ou a moratória.

---

18 Vid. Portaria SRF n. 580/01

O CTN autoriza o intercâmbio de dados entre Administrações Tributárias de Entes políticos distintos, inclusive no âmbito internacional, conforme definido em lei específica. Para tanto, é necessária a existência de processo administrativo regularmente instaurado, a entrega do requerimento pessoalmente à autoridade solicitante; e a emissão de recibo que formalize a transferência da informação e assegure a preservação do sigilo.

Finalmente, a fiscalização tributária poderá contar com o auxílio da força pública nos casos de:

- a) embaraço ou desacato no exercício de suas funções; ou
- b) quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

## 10.2. Dívida ativa

Dívida Ativa é a denominação que se atribui a um estágio específico em que se encontra um crédito em favor da Fazenda Pública. Após esgotada a via administrativa de cobrança, quando já não há mais espaço para a discussão sobre a sua legalidade, certeza ou liquidez, e depois de esgotado o prazo para pagamento, o crédito será registrado na repartição competente e estará apto a ser cobrado pela via judicial, por meio de uma Ação de Execução Fiscal. A este estágio, em que o crédito é inscrito na repartição, dá-se o nome de Dívida Ativa.

Trata-se, portanto, do conjunto de todos os créditos, sejam eles de natureza tributária ou não-tributária (Lei 6.830/80, Art. 2<sup>o</sup>), constituídos pelos órgãos da Administração Pública e demais entidades legalmente habilitadas e inscritos nos assentos da instância administrativa competente.

A inscrição em Dívida Ativa é ato administrativo vinculado, precedido de controle de legalidade a cargo do órgão competente, o qual tem por finalidade apurar a sua regularidade e conferir ao crédito liquidez e certeza.

Cabe à lei estabelecer qual o órgão competente para promover a inscrição em Dívida Ativa e sua respectiva gestão. Na União, por exemplo, a competência é da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (LC 73/93, de 10.02, Art.12, I); no Estado da Bahia, da Procuradoria Geral do Estado, por meio da PROFIS – Procuradoria Fiscal (LC estadual n. 34/2009, de 06.02, Art.20).

No Município do Salvador, a Dívida Ativa é definida como conjunto de créditos tributários e não tributários em favor do município, e cabe à Procuradoria Fiscal do Município



a sua cobrança e supervisão, conforme previsto no Código Tributário e de Rendas do Município (CTRM), Lei 7.186/2006, bem como na Lei Orgânica do Município.

O Termo de inscrição em Dívida Ativa (TDA) deverá ser autenticado pela autoridade administrativa e conter os seguintes elementos:

- a) nome do devedor e co-responsáveis e, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
- b) quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
- c) origem e natureza do crédito e disposição da lei em que seja fundado;
- d) data em que foi inscrita; e
- e) sendo o caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

A partir do TDA, é possível extrair a Certidão de Dívida Ativa (CDA), que será útil para a realização de diversos procedimentos, além de constituir requisito fundamental para propor a Ação de Execução Fiscal, sem o qual a Ação será inepta. A CDA deverá conter todos os elementos do TDA, além da indicação do livro e da folha de inscrição.

### 10.3. Certidões negativas

É dever da Fazenda Pública emitir certidões que atestem a situação dos contribuintes perante a mesma. São documentos de extrema importância para exercer direitos, especialmente para fins de participação em licitações, contratação com o poder público, realização de concursos e seleções, estabelecimento de vínculos trabalhistas com a Administração, enquadramento em regimes tributários favoráveis, gozo de benefícios fiscais, adesão a parcelamento de tributos, dentre outros.

Tais certidões poderão ser de quatro tipos:

- a) declaração de inexistência de inscrição. Trata-se de documento que irá indicar que o solicitante não se encontra inscrito junto à repartição emitente. É o caso, por exemplo, de um prestador de serviço que não opera com mercadorias e que solicita, junto ao Estado, a certidão de ICMS. Por não ser contribuinte desse imposto, é normal que não tenha a inscrição no Estado, embora lhe seja importante comprovar esta circunstância em algumas situações;
- b) Certidão Negativa de Débitos (CND), que certifica a inexistência de crédito tributário contra o solicitante;
- c) Certidão Positiva, que certifica a existência de crédito exigível contra o solicitante;

d) Certidão Positiva com efeitos de Negativa, que certifica a existência de créditos não exigíveis contra o solicitante. É o que ocorre no caso do contribuinte que tem crédito inscrito em Dívida Ativa, porém se encontra enquadrado em hipótese de suspensão do crédito tributário, devido, por exemplo, à adesão a programa de parcelamento. De maneira mais precisa, tal certidão poderá ser extraída naqueles casos em que o crédito:

- não esteja vencido;
- esteja em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora; ou
- cuja exigibilidade esteja suspensa.

A Certidão Positiva com efeitos de Negativa tem os mesmos efeitos da Certidão Positiva, para todos os fins de direito.

Toda Certidão deverá constar dos seguintes elementos<sup>19</sup>:

- a) todas as informações necessárias à identificação do interessado;
- b) domicílio fiscal;
- c) ramo de negócio ou atividade; e
- d) período a que se refere o pedido.

Deverá ser emitida no prazo de 10 dias da data de entrada do requerimento na repartição, sob pena de impetração de Mandado de Segurança para sua expedição.

A Certidão deverá ser dispensada naqueles casos em que a prática do ato seja indispensável para evitar a caducidade de direito. Trata-se de uma medida legal que tem como objetivo evitar que o sujeito seja cerceado do gozo de direitos pelo simples fato de não ter uma Certidão em mãos, na hipótese em que seja impossível a sua expedição.

O agente administrativo é pessoalmente responsável pelos eventuais danos que uma certidão errônea venha a causar. Caso a expedição se dê mediante dolo ou fraude contra a Fazenda Pública, o agente responderá pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos, sem prejuízo da responsabilidade criminal e funcional cabível.

---

19 Vid. IN SRF 93/01, que disciplina o requerimento e a emissão de certidões acerca da situação do sujeito passivo, quanto aos tributos e contribuições federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.





Ilustração: Marcone da Silva

# UNIDADE 3 – IMPOSTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

## SÍNTESE DA UNIDADE

Nesta unidade você conhecerá todos os impostos que constituem o chamado Sistema Tributário Nacional, previstos na Constituição Federal de 1988, entre os Artigos 153 a 155.

Tais impostos encontram-se divididos em cinco grupos:

- a) imposto sobre a renda (IRPF e IRPJ);
- b) impostos sobre propriedade (ITR, IPTU e IPVA);
- c) impostos sobre consumo (IPI, IOF, II, IR, ICMS e ISS);
- d) impostos sobre a transmissão da propriedade (ITD e ITIV);
- e) impostos especiais (Imposto Extraordinário de Guerra; Imposto sobre Grandes Fortunas e Imposto residual).

Sistema Tributário Nacional é o título de um dos capítulos da CF/88, que se estende desde o Art. 145 até o Art. 162. Nele, estão previstas as normas fundamentais que estruturam todo o sistema de tributação brasileiro, o que inclui os impostos que podem ser instituídos pelos distintos entes federativos.

Encontram-se contemplados nesse universo 15 impostos, que podem ser classificados de acordo com dois parâmetros. O primeiro deles é o critério da competência, com base no qual os impostos são divididos de acordo com o Ente político que os poderá instituir.

Neste sentido é que se afirma existirem impostos federais, estaduais, do Distrito Federal e municipais.

O DF tem competência para instituir tanto os impostos estaduais como os impostos municipais, o que ocorre por força da chamada competência cumulativa, prevista na CF/88, Art. 147.

O segundo critério de classificação é o do objeto da incidência, que se refere à matéria sobre a qual o imposto poderá incidir. Nesse caso, os impostos são divididos conforme o respectivo fato gerador, podendo ser sistematizados em impostos sobre rendimento, propriedade, consumo e transmissão da propriedade.

O critério da competência é adotado pela própria CF/88, que dispõe os impostos conforme o Ente competente. Nesse sentido, o texto constitucional prevê os impostos de competência da União (Arts. 153 e 154), dos Estados e DF (Art. 155) e dos Municípios e DF (Art. 156). Já o critério da matéria imponible é adotado pelo CTN, que dispõe acerca de impostos sobre o comércio exterior (Arts. 19 a 28), impostos sobre o patrimônio e a renda (Arts. 29 a 45), impostos sobre a circulação e a produção (Arts. 46 a 73) e impostos especiais (Arts. 74 a 76).

A tabela abaixo inclui todos os impostos previstos na CF/88, conforme os dois critérios indicados:

	União	Estados e DF	Municípios e DF
Renda	IR	Não-vinculado	–
Consumo	IPI, II, IE, IOF	ICMS	ISS
Propriedade	ITR	IPVA	IPTU
Transmissão	–	ITD/ITCMD	ITIV/ITBI
Especiais	IEG, IGE, Residual	–	–

Quadro elaborado pelo autor

## CAPÍTULO 11 – IMPOSTO DE RENDA

### 11.1. Competência e princípios

Imposto de Renda (IR) é tributo de competência federal, o que significa que apenas a União poderá legislar sobre os aspectos inerentes à incidência do tributo. Apenas este Ente poderá indicar o fato gerador, a base de cálculo, os sujeitos ativo e passivo, assim como o regime de benefícios e penalidades aplicáveis.

Embora seja de competência federal, parte da arrecadação do IR deve ser transferida nos seguintes moldes:

a) 49% da arrecadação deve ser direcionada ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM, 24,5%), ao Fundo de Participação dos Estados (FPE – 21,5%) e aos Fundos de fomento ao desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do país (FNO, FNE, FCO, 3%). Trata-se, pois, de uma transferência idêntica àquela que se realiza no âmbito do IR; e

b) a totalidade do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) por Estados, DF e Municípios. Assim, o IR devido por um servidor público municipal, em decorrência do auferimento do seu salário, será retido pelo Município ao qual se encontra vinculado, e esta quantia será objeto de transferência ao próprio Ente municipal.

O texto constitucional prevê três princípios específicos aplicáveis ao IR: o da generalidade, o da universalidade e o da progressividade. O primeiro autoriza a incidência do IR sobre qualquer que seja o indivíduo que venha a auferir renda (generalidade subjetiva), seja ele, por exemplo, maior ou menor de idade; e também autoriza a incidência do imposto, seja qual for o tipo de renda que se tenha auferido (generalidade objetiva).

Já o princípio da universalidade possibilita ao IR uma incidência extraterritorial. Ou seja, ainda que a renda venha a ser auferida fora do território nacional, é possível que a mesma seja alcançada pela legislação do IR brasileiro, bastando para tanto que tal rendimento tenha algum tipo de vínculo com o Brasil, em conformidade com a legislação aplicável.

Finalmente, pelo princípio da progressividade, exige-se que as alíquotas do IR sejam variáveis de acordo com o montante de rendimento sobre o qual o imposto venha a recair. Quanto maior o rendimento, mais elevada deverá ser a alíquota aplicável.

## 11.2. Regra-matriz de incidência do ir

### 11.2.1. Aspecto material

O IR tem como fato gerador o auferimento de renda. De maneira mais precisa, o CTN, Art. 43, prevê que o imposto deverá incidir sobre a “disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”.

“Disponibilidade” remete à ideia de moeda corrente. Disso decorre que o IR somente deverá incidir sobre valores que o contribuinte venha a receber em dinheiro. As chamadas verbas *in natura*, em princípio, estariam excluídas da incidência do imposto. Significa, por outro lado, que não é o mero acréscimo patrimonial que constitui fato gerador do IR. É necessário que este acréscimo se dê por meio de recebimento pecuniário.

“Disponibilidade econômica” e “disponibilidade jurídica” da renda são expressões que remetem ao momento em que se deve considerar ocorrido o rendimento para fins de

incidência do IR. O contribuinte tem “disponibilidade econômica” a partir do momento em que a quantia lhe é efetivamente paga. Disponibilidade econômica corresponde à ideia de “regime de caixa”, segundo o qual o rendimento é considerado ocorrido no momento em que a quantia é recebida pelo beneficiário.

Por outro lado, o contribuinte tem “disponibilidade jurídica” desde o momento em que a quantia lhe é devida, ou seja, desde o momento em que ele tenha direito ao recebimento, ainda que não a tenha ainda efetivamente recebido. Corresponde à ideia de “regime de competência”, segundo o qual o rendimento considera-se ocorrido no momento em que se tem direito de receber o pagamento.

Embora o CTN ofereça as duas possibilidades acima, a regra geral no Brasil é a da incidência do IR segundo o regime de competência, ou seja, em conformidade com a disponibilidade jurídica da renda.

Por outro lado, a rigor, nem toda quantia que se recebe é “renda”. Nos termos do CTN, “renda” é a quantia que se aufera em decorrência da exploração econômica do patrimônio (capital), do trabalho, ou da combinação de ambos. Renda de capital é, por exemplo, o recebimento de valor a título de aluguel, o resultado de um investimento, o recebimento de royalties, ou de lucro imobiliário, dentre outros. Renda de trabalho corresponderia ao que se aufera a título de salário, pró-labore, honorários, etc. Renda proveniente da combinação de capital e trabalho corresponde, por exemplo, ao pagamento que se recebe a partir de uma atividade empresarial ou rural.

Qualquer outro pagamento que se receba, e que não provenha do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, será enquadrado na categoria de “proventos de qualquer natureza”. A aposentadoria, ou a pensão por morte, ou ainda a pensão alimentícia, constituem proventos, e não rendimentos. Em nenhum desses casos o valor recebido decorre do trabalho de quem os recebe, do seu patrimônio, ou da combinação de ambos.

Em todo caso, é imprescindível que ocorra acréscimo patrimonial. Um recebimento de valor que apenas venha a repor uma perda patrimonial qualquer, em desfavor de uma pessoa, não constituirá renda. É o que ocorre com os valores recebidos a título de indenização. Uma indenização nada mais é do que a reposição de um valor que tenha sido perdido pelo beneficiário. Quando um veículo é roubado, o valor que se receba da seguradora não poderá ser tributado, tendo em vista que se trata da reposição de uma perda, uma indenização.

Renda não se confunde com receita bruta, faturamento, lucro líquido, nem ingresso. Receita bruta corresponde a todo e qualquer pagamento que se receba, com independência

de se tratar, ou não, de uma indenização, ou de um rendimento tributável. Faturamento é a receita que decorre apenas das vendas dos produtos, mercadorias e serviços que constituam a atividade principal do contribuinte, excluídos os recebimentos que não decorram desta atividade principal. Lucro líquido é o resultado dos pagamentos recebidos, após a realização de todas as despesas, inclusive as despesas com tributos. Ingresso refere-se a toda e qualquer quantia que se tenha recebido, ainda que tal quantia sequer pertença ao destinatário do recebimento. Nesse universo, apenas a renda é alcançada pela incidência do IR.

### 11.2.2. Aspecto espacial

O IR incide sobre o rendimento auferido em qualquer parte do território nacional e, em função do princípio da universalidade, é possível que também venha a ter uma incidência extraterritorial. Assim, o rendimento auferido por uma subsidiária de uma empresa multinacional brasileira, localizada no estrangeiro, poderá ser alcançado pelo IR brasileiro.

Nesse caso, é possível que um mesmo rendimento venha a gerar a pretensão de cobrança, tanto do IR brasileiro como também do país onde esteja localizada a subsidiária da multinacional brasileira. A tal situação se denomina “conflito de competência tributária” em matéria de IR. Tal conflito internacional se caracteriza sempre que dois ou mais países pretendam cobrar seus respectivos impostos de renda sobre um mesmo rendimento.

O conflito de competência em matéria de IR pode ser resolvido tanto pela via interna como pela via internacional. Pela via interna, a resolução do conflito se dá quando o contribuinte requer a um dos países envolvidos a não incidência do imposto, sob o argumento de que o pagamento já tenha sido realizado no outro. Pela via internacional, o conflito pode ser resolvido através de duas formas: pela arbitragem internacional, quando um terceiro país ou organismo internacional é chamado a intervir para julgar a questão; ou pela aplicação de tratados internacionais, previamente firmados entre os países envolvidos no conflito.

### 11.2.3. Aspecto temporal

Conforme indicado no tópico 2.1., a incidência do IR ocorre, em regra, conforme o regime de competência, ou seja, no momento em que o rendimento passa a ser devido ao contribuinte, mesmo que o valor não tenha ainda sido efetivamente pago.

Por outro lado, a incidência do IR é anual. Significa que é considerado “renda” o valor que se tenha direito a receber entre 1º de janeiro a 31 de dezembro da cada ano. Portanto,



rendimento, para o IR, não é o que se recebe num determinado mês, ou num determinado dia, mas o conjunto de rendas e proventos auferidos ao longo do ano.

Os pagamentos que são realizados pelos contribuintes a título de IR, por meio, por exemplo, da sistemática do chamado Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), nada mais são do que antecipações sujeitas a ajuste anual. Assim, aquilo que os contribuintes recolhem ao longo do ano estará sujeito a ajuste, por meio da Declaração de Ajuste do Imposto de Renda (DIRPF).

#### 11.2.4. Aspecto subjetivo

O sujeito ativo do IR é a União, que cobrará o imposto por meio da Receita Federal do Brasil (RFB), quando a cobrança se der na via administrativa; ou por meio da Procuradoria da Fazenda Nacional (RFB), quando a cobrança se der pela via judicial.

O sujeito passivo da obrigação tributário do IR poderá ser o próprio contribuinte, ou seja, aquele que auferir o rendimento; ou o responsável tributário, ou seja, um terceiro que não auferir o rendimento, mas passa a responder pelo pagamento do imposto, sob pena de sanção.

São responsáveis pelo pagamento do IR, por exemplo, a empresa que paga o salário do empregado. Nesse caso, o empregado é o contribuinte, posto que realiza o fato gerador do imposto, consistente no recebimento da renda; entretanto, cabe à empresa o recolhimento do IRRF, na condição e responsável por substituição.

Também é responsável o herdeiro em relação ao IR que não tenha sido pago pelo *de cujus* (falecido) quando ainda em vida. Nesse caso, uma vez recebida a herança, o herdeiro é responsável pelo pagamento do IR até o limite do próprio valor que tenha recebido por conta da sucessão.

#### 11.2.5. Aspecto quantitativo

O estudo do aspecto quantitativo do IR exige a distinção entre a incidência do imposto no tocante à pessoa física (IRPF) e a incidência sobre os rendimentos da pessoa jurídica (IRPJ), posto que os regimes são fundamentalmente diferentes.

### 11.2.5.1. Aspecto quantitativo do IRPF

A base de cálculo anual do IRPF corresponde ao rendimento tributável do contribuinte, menos as deduções legalmente permitidas:

$$\begin{array}{r}
 + \text{Rendimento tributável} \\
 - \text{Deduções legais} \\
 \hline
 = \text{Base de cálculo do IRPF}
 \end{array}$$

O rendimento tributável equivale ao rendimento bruto, total, auferido pelo contribuinte, menos os rendimentos isentos, os rendimentos não-tributáveis e os rendimentos de tributação exclusiva e definitiva na fonte:

$$\begin{array}{r}
 + \text{Rendimento bruto} \\
 - \text{Rendimentos não-tributáveis} \\
 - \text{Rendimentos isentos} \\
 - \text{Rendimentos sujeitos a tributação exclusiva e definitiva na fonte} \\
 \hline
 = \text{Rendimento tributável}
 \end{array}$$

Rendimentos não-tributáveis são aqueles que sequer se enquadram na condição de renda, ou proventos de qualquer natureza, nos termos do CTN, Art. 43, conforme estudado no item 2.1., acima. É o caso das verbas indenizatórias, que não constituem renda, para fins de incidência do IR.

Rendimentos isentos são aqueles que se enquadram na condição de renda, nos termos do CTN, Art. 43, porém a legislação trata de excepcionar da incidência do imposto por uma questão de política legislativa. É o caso, por exemplo, da isenção do IRPF quanto ao rendimento decorrente da participação societária (lucros e dividendos).

Rendimentos sujeitos a tributação exclusiva e definitiva na fonte são rendimentos sobre os quais incide IRPF, porém, ao contrário da regra geral, a incidência sobre os mesmos se dá apenas no momento em que são recebidos pelo contribuinte. Em regra, o IRPF incide na fonte e posteriormente é feito um ajuste anual, definido por meio da declaração do Imposto de Renda (DIRPF), a fim de verificar se o que foi recolhido na fonte corresponde a mais ou a menos do que deveria ter sido pago pelo contribuinte. Não obstante, alguns rendimentos sofrem a incidência apenas ao longo do ano, sem serem oferecidos à tributação quando da declaração anual do imposto. É o caso, por exemplo, do rendimento auferido em função do lucro imobiliário, decorrente da compra e venda de imóveis. Nesse caso, incidirá a alíquota de 15% apenas no momento do recebimento

do rendimento. Por este motivo, tal rendimento não será incluído no universo dos rendimentos tributáveis, na definição da base de cálculo anual do imposto.

Já as deduções legais correspondem ao conjunto das despesas, efetivas ou presumidas, que o contribuinte tenha realizado ao longo do ano e que poderão ser abatidas do rendimento tributável para fins de definição da base de cálculo.

A aferição da base de cálculo é realizada por meio da Declaração de ajuste anual do IRPF (DIRPF), de realização obrigatória nos seguintes casos:

- contribuintes que tenham auferido rendimento superior ao teto de isenção (R\$28.559,70, em 2017);
- contribuinte que seja sócio de empresa, ainda que inativa;
- contribuintes que tenham auferido lucro imobiliário;
- contribuintes que tenham auferido rendimentos em bolsa de valores;
- contribuintes que tenham posse ou propriedade de imóvel superior a R\$ 300.000,00 em 31.12 do ano considerado;
- indivíduos que tenham passado a residir no Brasil no ano a que se refira a declaração;
- indivíduos que pretendam compensar prejuízos de atividade rural; e
- indivíduos que tenham auferido rendimentos isentos ou não-tributáveis acima de R\$40.000,00.

A DIRPF poderá ser de dois tipos: simplificada e completa. A escolha de uma ou outra é realizada pelo próprio contribuinte, de acordo com a sua conveniência e interesse, não havendo nenhum impedimento pela opção numa ou noutra modalidade.

Há duas diferenças fundamentais entre os modelos de declaração. Primeiro, a simplificada dispensa a conservação de documentos comprobatórios das despesas do contribuinte; já a completa exige tal conservação.

Em segundo lugar, na simplificada, há apenas uma dedução possível, de caráter presumido, e equivalente a 20% do rendimento tributável do contribuinte, limitado a R\$16.754,34 (em 2017). Já a completa permite um universo maior de deduções, no qual encontram-se contemplados gastos com:

- saúde;
- instrução;

- dependentes;
- pensão alimentícia;
- previdência privada;
- contribuição previdenciária patronal relativa à empregada doméstica;
- livro-caixa;
- contribuição previdenciária oficial.

Sobre a base de cálculo deverá incidir uma alíquota, conforme previsto em lei. As alíquotas do IRPF podem ser divididas em dois grupos:

a) alíquotas aplicáveis aos rendimentos de trabalho (salário, pró-labore, diária de serviço, etc.) ou equiparado (aluguéis, aposentadoria, pensão por morte, pensão alimentícia, etc.). Nesse caso, as alíquotas são aquelas previstas na chamada tabela progressiva do IRPF:

### **Tabela Progressiva para o cálculo ANUAL do Imposto de Renda de Pessoa Física para o exercício de 2017, ano-calendário de 2016**

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

Fonte: Receita Federal do Brasil, disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#tabelas-de-incid-ncia-mensal>

### **Tabela Progressiva para o cálculo MENSAL do Imposto de Renda de Pessoa Física para o exercício de 2017, ano-calendário de 2016**

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.999,18	-	-
De 1.999,19 até 2.967,98	7,5	149,94
De 2.967,99 até 3.938,60	15	372,54
De 3.938,61 até 4.897,91	22,5	667,94
Acima de 4.897,92	27,5	912,83

Fonte: Receita Federal do Brasil, disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#tabelas-de-incid-ncia-mensal>

b) alíquotas aplicáveis aos rendimentos sujeitos a tributação exclusiva e definitiva na fonte, que serão definidas em lei, para cada tipo de rendimento considerado, que fuja do universo dos rendimentos de trabalho ou equiparado. São exemplos de rendimentos submetidos a tributação exclusiva e definitiva na fonte, com respectivas alíquotas:

- rendimento de 13º salário, cujas alíquotas serão as mesmas indicadas na tabela progressiva (isento, 7,5%, 15%, 22,5%, ou 27,5%), porém não ajustáveis no cálculo anual;
- rendimentos de ganho de capital (15%);
- Investimentos em bolsa de valores (15% para operações comuns, e 20% para operações *day-trade*);
- Prêmios em dinheiro (30%).

### 11.2.5.2. Aspecto quantitativo do IRPJ

A base de cálculo do IRPJ poderá ser apurada por meio de uma das três modalidades a seguir:

- a) Lucro Real;
- b) Lucro Presumido;
- c) Lucro Arbitrado.

O Lucro Real é a modalidade mais precisa, mais detalhada e também a mais complexa e dispendiosa. Nela são apuradas todas as receitas e todas as despesas da pessoa jurídica. Poderá ser feita de forma mensal, ou trimestral, conforme a opção do contribuinte.

No caso da opção mensal, a apuração será realizada por estimativa, com a aplicação de percentuais previstos em lei, conforme a atividade desenvolvida pela empresa (1,6%, 8%, 16% e 32%). No ano posterior, será realizado ajuste, que levará em consideração tanto o IRPJ recolhido ao longo do ano-base como também as despesas realizadas no mesmo período.

Já no caso da opção trimestral, o cálculo é realizado de forma definitiva em cada trimestre, considerando o conjunto de receitas e o conjunto de despesas efetivamente realizadas.

A opção pelo período de apuração, no âmbito do Lucro Real, é realizada pelo contribuinte, que poderá fazê-lo conforme a sua conveniência. Entretanto, trata-se de opção anual, o que significa que não poderá ser alterado o período mensal ou trimestral ao longo de um mesmo ano.

Lucro Presumido é a modalidade na qual o contribuinte considera apenas o conjunto dos rendimentos, mas não considera as despesas realizadas. Ao invés de utilizar tais despesas, aplicará sobre a renda auferida apenas um percentual legal, que varia de acordo com a atividade econômica desenvolvida (1,6%, 8%, 16% e 32%). O Lucro Presumido é sempre trimestral.

Em regra, o contribuinte poderá optar pelo Lucro Real ou pelo Lucro Presumido, conforme a sua conveniência. Há exceções, entretanto, que exigem a aplicação do Lucro Real, no caso de pessoas jurídicas:

- a) cuja receita bruta seja superior a R\$48 milhões no ano-base, ou proporcional ao número de meses, em caso de ter sido criada no ano-base;
- b) cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- c) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- d) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto, conforme disposto em lei;
- e) que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);
- f) que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio;
- g) que sejam Sociedades de Propósito Específico (SPE) constituídas por optantes pelo Simples Nacional.

A alíquota do IRPJ é da ordem de 15%. Além disso, poderão ser aplicados outros 10% a título de adicional de alíquota, caso a base de cálculo do imposto seja superior a R\$20.000,00 mensais, ou R\$60.000,00 trimestral, ou ainda R\$240.000,00 anual.

## CAPÍTULO 12 – IMPOSTOS SOBRE A PROPRIEDADE

### 12.1. Competência, transferências de arrecadação e características gerais

O constituinte brasileiro optou por dividir a propriedade em três categorias para fins de incidência impositiva, atribuindo cada uma das categorias a um Ente político distinto. Primeiro, tratou de dividir a propriedade em dois grupos, conforme a natureza do bem: propriedade mobiliária e propriedade imobiliária.

A primeira delas foi submetida à competência dos Estados e Distrito Federal, que poderão criar o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). A segunda categoria de propriedade foi subdividida em outras duas subespécies, a depender do seu caráter urbano ou rural. No caso de propriedade urbana, a competência foi atribuída aos Municípios e Distrito Federal, que poderão criar o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). No caso da propriedade rural, a competência é da União, que poderá criar Imposto Territorial Rural (ITR).

Todos esses tributos encontram-se enquadrados na categoria de impostos reais, que incidem sobre coisa, sobre um bem. Disso resulta que todos eles geram aquilo que se denomina obrigação *propter rem*, ou seja, em todos esses casos, o próprio imóvel responderá pelo pagamento da dívida de imposto. Caso um determinado apartamento, sobre o qual pesa dívida de IPTU, venha a ser vendido, a obrigação de pagamento do imposto passa a ser do adquirente. A dívida “acompanha” o bem.

A CF/88 não estabeleceu nenhum tipo de restrição para o veículo automotor para fins de incidência do IPVA. Não importa, em termos constitucionais, se o veículo é terrestre, aeroviário ou aquaviário. Tampouco interessa o objeto que é transportado, podendo ser veículo de pessoas, cargas ou valores. O que importa é tão somente se se trata de bem com autonomia de locomoção.

Não obstante, há entendimento jurisprudencial no sentido de impedir a incidência do IPVA sobre aeronaves, ao argumento de que seriam veículos que não têm vínculo com o território dos Estados ou DF, além de se considerar a existência de tratados internacionais firmados pelo Brasil, que afastam a incidência do imposto. Com relação às embarcações, por outro lado, é muito comum a existência de regimes de isenção, adotados pela legislação dos distintos Estados e DF.

Embora seja de competência dos Estados e DF, nem tudo o que se arrecada a título de IPVA é destinado a tais entes. O equivalente a 50% da arrecadação do imposto será destinado ao Município em que se exerce a propriedade sobre o veículo e que se presume

ser o Município em que se encontra matriculado o mesmo. Assim, o IPVA referente a um automóvel que tenha placa de Salvador será pago ao Estado da Bahia, entretanto metade desse pagamento será destinado ao Município do Salvador.

IPVA não se confunde com seguro obrigatório, nem com licenciamento. O seguro obrigatório, como o próprio nome indica, é um seguro para cobrir determinados sinistros em conformidade com a legislação aplicável. Caso o sinistro venha se efetivar, haverá o pagamento de uma indenização em favor do proprietário. O licenciamento é uma taxa que se paga ao Estado em função de um serviço de inspeção voltado a verificar a regularidade das condições e da procedência do veículo.

Com relação ao IPTU e ITR, é importante destacar que ambos incidem sobre imóveis, porém em dimensões diferentes. O ITR incide apenas sobre o chamado imóvel territorial, enquanto o IPTU incide sobre imóvel predial e territorial. Ou seja, enquanto o ITR incide apenas sobre o terreno, excluído o valor de qualquer construção realizada nesse terreno; o IPTU incide tanto sobre o terreno como também sobre as edificações realizadas.

A arrecadação do IPTU não é submetida a nenhum repasse. Toda a receita é destinada ao próprio Município ou DF. Já a arrecadação do ITR é destinada ao Município ou DF em que se encontra localizado imóvel rural, num montante equivalente, em princípio, a 50% da arrecadação. Não obstante, caso exista convênio firmado entre a União e o Município, com base no qual este último se encarregue da fiscalização e cobrança o imposto, o percentual de repasse passa a ser de 100%. Ou seja, a totalidade da arrecadação do ITR, nesta hipótese, será destinada ao Município em que se encontra localizado o imóvel.

## 12.2. A concepção de propriedade para o direito tributário

A ideia de propriedade, para fins de incidência do IPTU, do ITR e do IPVA, é mais ampla do que aquela que se aplica no Direito Civil. Neste último caso, “propriedade” é o conjunto de prerrogativas que dão ao proprietário o direito de usar, gozar, fruir e dispor do bem. “Proprietário” para o Direito Civil é aquele que consta no registro do bem enquanto tal e que pode, inclusive, alienar a coisa.

No Direito Tributário, entretanto, a ideia de propriedade é muito mais ampla. Encontram-se nela incluídas, além da propriedade propriamente dita, a titularidade do domínio útil e a posse a qualquer título.

Domínio útil corresponde a uma parte ideal, a uma abstração jurídica, relativa ao imóvel. É produto de uma ficção jurídica, com base na qual o imóvel é dividido em duas partes: o terreno, ou “terra nua”, desconsideradas quaisquer edificações, e o domínio útil, que



vem a ser o direito de exploração apenas da superfície sobre a terra nua. O primeiro é de titularidade do chamado “nuproprietário”, considerado, a rigor, o proprietário do imóvel, ainda que o mesmo esteja destituído do direito de utilização deste imóvel. Por outro lado, o domínio é da titularidade do chamado superficiário, ou titular do domínio útil. A rigor, este último não é o proprietário do bem, tendo direito apenas à utilização do imóvel. Não obstante, conforme indicado anteriormente, o IPTU, assim como o ITR, podem incidir sobre o domínio útil do imóvel.

Por outro lado, os impostos sobre a propriedade podem também incidir sobre a mera posse de um determinado bem. Considere, por exemplo, a hipótese do contrato de promessa de compra e venda. Nesse contrato, muito comum no ramo imobiliário, o chamado promitente-comprador adquire apenas o direito de, no futuro, vir a comprar o imóvel. O promitente-vendedor, por outro lado, não vende o imóvel, mas se compromete a vendê-lo, no futuro, ao promitente-comprador, nos termos indicados no próprio contrato. Nessa circunstância, o proprietário continua a ser o promitente-vendedor. Porém, o Município poderá exigir o pagamento do IPTU do promitente-comprador.

### 12.3. A ideia de imóvel

A concepção de “imóvel”, para o Direito Tributário, ao contrário do que ocorre com a definição de “propriedade”, é mais restrita do que a definição formulada no Direito Civil.

No âmbito do Direito Civil, imóvel pode ser classificado em quatro categorias diferentes:

- a) imóvel por natureza é aquele que não necessita da intervenção humana para caracterizar-se enquanto imóvel. São imóveis por natureza os terrenos, as formações rochosas, os leitos de rios e lagos, as árvores e os frutos não colhidos, etc.;
- b) imóvel por acessão física corresponde às edificações realizadas pelo homem, a exemplo das casas, edifícios, pontes estradas, etc.;
- c) imóvel por acessão intelectual é um bem móvel que tenha sido fixado a um bem imóvel. O maquinário parafusado no chão de uma fábrica é um imóvel por acessão intelectual; um aparelho de projeção de imagem afixado no teto de uma sala de aula também é um imóvel por acessão intelectual;
- d) imóvel por acessão jurídica, por acessão legal ou por ficção é um bem móvel que o Direito considera imóvel para determinados fins. Por exemplo, para o Direito Civil, navio e avião são bens móveis. Quando tais bens são, por exemplo, dados em garantia de uma dívida, o registro a que será submetida essa garantia é idêntica àquele que se aplica aos bens imóveis.

Em que pese a divisão do imóvel nos termos das categorias acima indicadas, para o Direito Tributário, a concepção é mais restrita. No âmbito do IPTU, considera-se imóvel apenas o imóvel por natureza e o imóvel por acessão física. Daí a denominação do imposto em predial (acessão física) e territorial (imóvel por natureza). Já no que se refere ao ITR, considera-se apenas o imóvel por natureza. Daí a denominação apenas de imposto territorial.

## 12.4. A ideia de veículo automotor

Veículo automotor é o bem que tenha capacidade de deslocamento de forma autônoma, sem a necessidade de uma força motriz externa à sua própria estrutura. Pouco importa a forma de energia utilizada para realizar o deslocamento, potência dessa mesma força, a via de locomoção ou o objeto transportado. Assim, enquadra-se na condição de veículo automotor, tanto o automóvel como o caminhão, o ônibus, a lancha ou o jet-ski.

Não são veículos automotores, por outro lado, os reboques, guinchos, guias, trailers, entre outros veículos similares, destituídos de autonomia de locomoção, e que por isso dependem do acoplamento de um veículo dotado de força motriz.

É muito comum, por outro lado, que as legislações dos Estados estabeleçam regimes de isenção em favor de determinados veículos, conforme critérios indicados em lei e de acordo com as conveniências em cada caso. É o exemplo das isenções em favor de veículos de trabalho na zona rural, veículos utilizados na exploração da mineração e restritos às áreas da exploração, veículos utilizados como táxi ou ônibus. Também é o que costuma ocorrer com veículos de propriedade de portadores de determinadas doenças ou deficiências; veículos de baixa potência; ou ainda veículos antigos, a partir de certo tempo de fabricação, conforme indicado na legislação.

## 12.5. Aspectos temporal e espacial dos impostos sobre a propriedade

Os impostos sobre a propriedade têm fato gerador que se estende no tempo. Ser proprietário de um bem não é um fato pontual, um evento que se exaure num determinado momento, como ocorre, por exemplo, com relação a uma operação e venda de uma mercadoria. Propriedade é um direito que se inicia com a aquisição da coisa e vai até o momento em que é realizada a sua venda.

Há, entretanto, uma ficção legal, em função da qual se considera que o fato gerador dos impostos sobre a propriedade tem um caráter anual, estendendo-se de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. A alteração ou perda da propriedade ao longo de um determinado ano considerado enseja o pagamento proporcional do imposto respectivo, conforme o tempo em que se exerceu a propriedade naquele ano.

No tocante ao local da incidência, em regra, ocorrerá onde a propriedade é exercida. No caso do IPVA, em princípio, considera-se ocorrida a incidência no Estado onde se encontra matriculado o veículo. Nada impede, entretanto, que ao invés do Estado da matrícula, seja considerado o Estado onde a propriedade é efetivamente exercida. Essa observação é especialmente importante, tendo em vista a possibilidade de fraude, consistente na realização do emplacamento do veículo num Estado que não corresponde àquele no qual a propriedade é efetivamente exercida.

No caso do ITR e do IPTU, será considerado, em princípio, o Município no qual o imóvel encontra-se registrado. Entretanto, há aqui duas observações a fazer. Em primeiro lugar, é possível que um mesmo imóvel se estenda pelo território de mais de um Município. Nesse caso, nada impede que seja realizado o desmembramento da matrícula a fim de que o imposto seja recolhido de forma proporcional em cada um dos Municípios envolvidos.

Outra questão importante refere-se ao possível conflito de competência em matéria de IPTU e ITR. Tal ocorre naqueles casos em que um imóvel esteja situado em área limítrofe entre a zona urbana e a zona rural. Nesse caso, a definição da natureza do imóvel e, portanto, a definição sobre a incidência do IPTU ou do ITR caberão, em última instância, ao juiz competente, que deverá julgar conforme os critérios estabelecidos no CTN, Art. 32.

Segundo tal dispositivo, o imóvel será considerado urbano desde que seja servido por, pelo menos, dois dos seguintes melhoramentos, construídos ou mantidos pelo poder público:

- a) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- b) abastecimento de água;
- c) sistema de esgotos sanitários;
- d) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- e) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 quilômetros do imóvel considerado.

Caso o imóvel não seja servido por pelos menos dois dos melhoramentos acima indicados, será enquadrado na condição de imóvel rural e deverá ser submetido à incidência do ITR.

## 12.6. Os sujeitos do itr, iptu e ipva

Em regra, o sujeito ativo de cada um dos impostos sobre a propriedade são os Entes que detêm as respectivas competências para instituí-los. Assim, o sujeito ativo do IPVA é o Estado em que se encontra matriculado o veículo, ou o DF; no caso do IPTU, o sujeito ativo é o Município em que se encontra localizado o imóvel, ou o DF.

Já no caso do ITR, em princípio, o sujeito ativo é a União. Entretanto, poderá ser o Município em que se encontra o imóvel, ou o DF, naqueles casos em que exista convênio firmado entre o Município ou o DF, por um lado, e a União, por outro, com base no qual aqueles Entes se encarreguem da fiscalização e cobrança do imposto.

O sujeito passivo dos impostos sobre a propriedade é o respectivo proprietário ou o possuidor. No caso do IPTU e do ITR, a qualidade de contribuinte do imposto pode se estender também para o titular do domínio útil, conforme indicado no CTN, Art. 34.

## 12.7. Base de cálculo e alíquota dos impostos sobre a propriedade

A base de cálculo do IPVA é o valor do veículo. Em caso de veículo novo, esse valor corresponde ao que conste na nota fiscal de compra. No caso de veículo usado, o valor será aquele praticado no mercado, conforme levantamentos realizados pelo próprio Município ou DF. Em regra, os Municípios ou DF adotam tabelas elaboradas por entidades especializadas para fins de definição do valor dos veículos, de acordo com a marca, modelo, ano de fabricação, tipo de combustível, etc.

A alíquota do IPVA é definida conforme a lei de cada Estado ou DF. Como não existe Lei Complementar em matéria desse imposto, cada Estado irá estabelecer a respectiva alíquota, conforme a sua conveniência, observados os princípios constitucionais tributários.

No caso do IPTU, a base de cálculo corresponde ao “valor venal”, assim entendido o valor para venda imediata. Valor venal não se confunde com “valor de mercado”, nem com “valor praticado”, nem com “valor contábil”. Valor de mercado é o que corresponde à avaliação realizada pelo mercado em um momento qualquer e, portanto, sujeito às variações decorrentes das pressões inflacionárias, ou crises de mercado. Valor praticado é aquele que foi efetivamente pago para a aquisição do bem. Valor contábil, histórico, ou nominal, é o valor que consta nos registros contábeis do proprietário, como, por exemplo, o que consta na sua declaração do IR.

A alíquota do IPTU poderá ser progressiva, ou seja, variável em conformidade com um dos quatro critérios previstos na CF/88:

- a) valor do imóvel (CF/88, Art. 156, §1º, com redação da EC 29/03);
- b) localização do imóvel (CF/88, Art. 156, §1º, com redação da EC 29/03);
- c) finalidade que se venha a dar ao imóvel (CF/88, Art. 156, §1º, com redação da EC 29/03); ou
- d) utilização do imóvel no tempo, hipótese na qual o IPTU terá como finalidade estimular a função social da propriedade, de forma dissuadir a propriedade de imóveis improdutivos (CF/88, Art. 182, §4º).

O ITR tem como base de cálculo o “Valor da Terra Nua tributável” (VTNt), assim entendido o valor do imóvel desconsiderado o valor das edificações nela existentes, bem como áreas que a legislação determine como não-tributáveis.

A alíquota do ITR varia de 0,03% a 20%, de forma diretamente proporcional ao tamanho do imóvel e de forma inversamente proporcional à sua produtividade. Assim, imóveis grandes e improdutivos terão alíquotas maiores, podendo chegar a 20%. Por outro lado, imóveis pequenos e produtivos tendem a ter alíquotas baixas, próximas de zero.

## CAPÍTULO 13 – IMPOSTOS SOBRE A TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE

### 13.1. Competência e considerações gerais

A incidência sobre a transmissão da propriedade não se confunde com a imposição sobre a propriedade. Esta decorre da propriedade que se exerce sobre um determinado bem. Aquela decorre do ato de transmissão dessa mesma propriedade.

No Brasil, a transmissão da propriedade foi dividida em duas para fins de incidência. Os Estados e o DF poderão instituir imposto sobre a transmissão não-onerosa de bens, direitos e valores (ITD, ITCM, ou ITCMD), enquanto os Municípios e o DF poderão instituir o imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis (ITIV ou ITBI).

### 13.2. Aspecto material

É possível sistematizar as diferenças fundamentais entre os dois impostos sobre a transmissão da propriedade em quatro grupos de critérios diferentes. Em primeiro lugar, o ITIV incide sobre uma transmissão onerosa, como ocorre no caso da compra de um apartamento, por exemplo; enquanto no caso do ITD a transmissão deve ser

não-onerosa, ou seja, o adquirente não precisa realizar nenhum tipo de pagamento para passar a ser o proprietário do mesmo.

Em segundo lugar, a transmissão, no caso do ITD, pode ser realizada entre duas pessoas em vida (transmissão *inter vivos*), como é o caso que ocorre na doação; ou em função do falecimento do proprietário (transmissão *causa mortis*), por meio da herança. Já no caso do ITIV, a transmissão será sempre entre duas pessoas em vida, não havendo que se falar em incidência sobre a transmissão *mortis causa* no caso deste imposto.

Em terceiro lugar, o âmbito de incidência do ITD é muito mais amplo do que o do ITIV, no que se refere ao objeto da transmissão. O imposto estadual incidirá sobre a transmissão de quaisquer bens, direitos ou valores. Assim, uma pessoa que venha a herdar ou receber em doação um carro, uma casa, ações de uma empresa, depósitos bancários, etc., poderá ser submetido à incidência do ITD.

Por outro lado, o ITIV somente incidirá naqueles casos em que o objeto da transmissão seja um bem imóvel, ou um direito real sobre imóvel, exceto os de garantia. Direito real sobre imóvel são aqueles levados a registro no Registro de Imóveis em que se encontra matriculado o bem. É o caso do direito de uso, de usufruto ou de habitação. Sempre que esses direitos forem registrados no Registro Imobiliário, serão considerados direitos reais sobre imóveis. Por sua vez, caso tais direitos sejam vendidos, implicará incidência do ITIV. Assim, um indivíduo que receber o direito de habitação sobre um imóvel pelo período de 10 anos e resolver, antes de finalizar tal período, vender o direito real de habitação, deverá recolher o ITIV decorrente de tal venda.

A única exceção se dá com relação à transmissão de um direito real de garantia sobre imóveis. É possível que um imóvel seja dado em garantia do pagamento de uma dívida. Nesse caso, se o devedor não pagar a dívida, o bem dado em garantia poderá ser entregue ao credor como forma de pagamento. Há dois tipos de direito real de garantia sobre um imóvel: hipoteca e anticrese.

Hipoteca é a garantia que se constitui sobre a propriedade de um imóvel. Já a anticrese é a garantia que se constitui sobre os frutos de um imóvel. Assim, o dono de uma fazenda, interessado em tomar um empréstimo bancário no valor de R\$500 mil, poderá oferecer ao banco, como garantia da dívida, o seu direito de propriedade sobre a fazenda (hipoteca) ou a produção da fazenda (anticrese).

Imagine agora que o banco que tenha recebido a fazenda em hipoteca resolva transmitir o seu direito de credor-hipotecário a outro banco, com a finalidade, por exemplo, de receber, em empréstimo, o valor referente aos R\$500 mil do exemplo. Nesse caso, terá

havido uma transmissão onerosa de um direito real de garantia sobre imóvel, que não será alcançada pela incidência do ITIV, tendo em vista que se trata da exceção legal indicada acima.

Para ter eficácia, o direito de garantia sobre imóvel, assim como qualquer outro direito real sobre imóvel, deve ser incluído no Registro Imobiliário.

### 13.3. Aspectos espacial e temporal

O local em que ocorre a transmissão, para fins de incidência do ITIV e do ITD, varia de acordo com a natureza do objeto que está sendo transmitido. No caso de bens imóveis, a transmissão se dá no local (Estado, DF ou Município, a depender do imposto considerado) da situação do bem. Assim, se o apartamento foi herdado ou doado, a incidência ocorrerá no Estado ou DF em que esteja situado. Se foi vendido, a incidência ocorrerá no Município ou DF em que se encontra localizado.

Com relação aos bens móveis, títulos, créditos e direitos, o local da transmissão irá variar de acordo com a natureza da transmissão:

- a) no caso de herança, a transmissão ocorre no Estado ou DF onde se processar o inventário ou o arrolamento;
- b) no caso de doação, no Estado ou DF de domicílio do doador;
- c) no caso de transmissão onerosa de direitos reais relativos a imóveis, no Município ou DF em que se encontra o imóvel considerado.

Por outro lado, são aspectos irrelevantes para a definição do aspecto espacial:

- a) que o vendedor, o doador ou o *de cujus* tenham residência no exterior, variável que não irá alterar as regras anteriormente indicadas;
- b) que o *de cujus* tenha bem no exterior, ou seja, ainda neste caso, a transmissão será considerada ocorrida onde se processar o inventário ou o arrolamento;
- c) que o inventário seja processado no exterior. Neste caso, a incidência ocorrerá onde se localizem os bens, direitos, títulos e créditos, no Brasil, conforme as regras anteriormente indicadas.

O momento da transmissão, para fins de incidência, também irá variar de acordo com a natureza do objeto transmitido. No caso de bens imóveis, o instante em que ocorre a transmissão é regido pelo Código Civil e se dá no momento em que se protocola o requerimento de registro da transmissão no Registro de Imóveis em que se encontra matriculado o bem.

No caso de bens móveis, direitos e valores, a transmissão se dá no momento da tradição, assim considerada a transferência da posse, a entrega do bem, valor ou direito, conforme as regras eventualmente aplicáveis em cada caso. Naquelas hipóteses em que o bem móvel, valor ou direito submetam-se a registro obrigatório, presume-se realizada a transmissão na data de formalização da transmissão no registro respectivo.

### 13.4. Aspectos subjetivo e quantitativo

O sujeito ativo dos impostos sobre a transmissão será o Estado, o DF ou o Município em que ocorra o fato gerador, em conformidade com as regras indicadas no tópico anterior, referentes ao aspecto espacial dos respectivos tributos. Assim, no caso do ITD, o sujeito ativo será o Estado ou o DF no qual se encontra o imóvel, em que se processa o inventário ou arrolamento, ou se realiza a tradição do bem, direito ou valor. No caso do ITIV, o Município ou DF em que se encontra o imóvel transmitido ou o direito real a ele relativo.

O sujeito passivo, aquele sobre quem recai a obrigação de pagamento, irá variar de acordo com a natureza da transmissão:

- a) em caso de doação, o sujeito passivo será o doador ou o donatário, conforme definido na legislação estadual;
- b) em caso de herança, o herdeiro, o legatário ou o espólio, também conforme indicado na legislação;
- c) no caso de transmissão onerosa de bens imóveis ou direitos reais sobre imóveis, qualquer das partes envolvidas na operação, ou seja, alienante ou alienatário.

A base de cálculo dos impostos corresponde ao valor venal dos bens ou valores transmitidos, assim entendido o valor para a venda imediata.

As alíquotas serão definidas pela lei de cada Estado, DF ou Município, desde que dentro dos limites estabelecidos por Resolução do Senado Federal. Atualmente, a Resolução do Senado n. 9/1992, de 5 de maio, estabelece alíquota máxima de 8% (Art. 1º), com autorização de adoção de regime progressivo de alíquotas.



## CAPÍTULO 14 – IMPOSTOS SOBRE CONSUMO E PRODUÇÃO

### 14.1. Visão geral e competência

A maior parte dos impostos do Sistema Tributário Nacional incide sobre o consumo de mercadorias, serviços e produtos. Encontram-se nesse universo:

- a) o ICMS, incidente sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e comunicação;
- b) o IPI, incidente sobre operações com produtos industrializados;
- c) o ISS, incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza;
- d) o IOF, incidente sobre operações financeiras;
- e) o II, incidente sobre a importação; e
- f) o IE, incidente sobre a exportação.

A maior parte dos impostos incidentes sobre o consumo é de competência da União, que poderá instituir o IPI, o IOF, o II e o IE. Os Estados e o DF têm competência para instituir o ICMS; e os Municípios e o DF, o ISS.

No universo dos impostos sobre o consumo, o ISS é aquele que tem uma natureza excludente. Significa que a incidência do ISS afasta a incidência do ICMS, do IPI e do IOF. O mesmo não ocorre entre o ICMS e o IPI, por exemplo. É possível que uma operação de circulação de mercadorias venha a também configurar operação com produto industrializado, o que importaria na incidência de ambos os impostos. Entretanto, se um determinado fato sofre a incidência do ISS, não se poderá reclamar incidência de IPI ou de ICMS. Quanto ao IOF, a instituição financeira contratada deverá pagar ou o ISS ou o IOF, a depender de cada caso, mas jamais haverá incidência de um e de outro imposto sobre o mesmo serviço.

### 14.2. ICMS

O ICMS é o principal imposto em termos arrecadatórios. Nenhum outro arrecada tanto, considerado o conjunto das arrecadações por todos os Entes da Federação, o que termina por intensificar os conflitos em torno do tributo, tendo em vista os interesses econômicos que desperta.

Embora seja de competência Estadual e do DF, parte do que se arrecada deve ser destinado aos Municípios do respectivo Estado, no montante equivalente a 25% da arrecadação do imposto, que deverão ser distribuídos da seguinte forma:

- a)  $\frac{3}{4}$  de forma proporcional à arrecadação do imposto gerada no território de cada Município; e
- b)  $\frac{1}{4}$  em conformidade com critério estabelecido na lei de cada Estado e DF.

### 14.2.1. Aspecto material

O ICMS incide sobre a realização e operações com mercadorias e serviços. São três as “operações” que ensejam a incidência do imposto: operação de saída da mercadoria ou serviço do estabelecimento comercial ou equiparado; operação de importação; e operação de aquisição em leilão de mercadorias apreendidas pela Fazenda Pública.

“Circulação”, por outro lado, dever ser física, jurídica e mercantil. Circulação física corresponde ao deslocamento da mercadoria. Mercadoria vendida, que não foi ainda despachada do estabelecimento comercial, não satisfaz ao critério da circulação física, o que afastaria a incidência do imposto.

Circulação jurídica consiste na mudança de titularidade sobre a coisa. A mercadoria sai do patrimônio do vendedor e passa ao patrimônio do adquirente. A mera entrega física da mercadoria, como ocorre no caso do mero empréstimo (“comodato”), não importa na incidência do ICMS, tendo em vista que não houve circulação jurídica, mas apenas a transferência da posse.

Circulação mercantil é aquela em que a aquisição se faz pelo empresário do ramo, com o intuito de venda. Difere, portanto, da aquisição realizada pelo consumidor final, que adquire a coisa para usar, não para vender. Disto resulta que a venda eventual de um bem, realizada pelo consumidor final, não será alcançada pela incidência do imposto, tendo em vista não ter havido uma circulação mercantil.

“Mercadoria” é coisa móvel destinada ao comércio. “Coisa”, em direito, remete à ideia de bem tangível, corpóreo. Tradicionalmente, a única exceção de “coisa” enquanto bem tangível sempre foi a energia elétrica, considerada “mercadoria intangível” e, portanto, passível de incidência do ICMS.

Não obstante, o advento das técnicas de digitalização de bens terminou por relativizar a concepção de mercadoria enquanto bem tangível. De fato, um programa de computador, por exemplo, não deixa de ser uma mercadoria pelo fato de ser adquirido diretamente

pela *internet*. Assim, embora deva-se partir da ideia de que mercadoria é algo tangível, tal ideia flexibiliza-se diante da realidade virtual.

O ICMS incide apenas sobre coisa móvel. A compra e venda de imóveis, por sua vez, poderá ser alcançada pela incidência de outro imposto, de competência municipal, o ITIV. Por outro lado, a coisa móvel deve ser “destinada ao comércio”, ou seja, a aquisição deve ser realizada com o intuito de venda, não de utilização, o que coincide com a concepção e circulação mercantil, nos moldes indicados anteriormente.

No tocante à prestação de serviço, a regra geral é a da incidência do ISS, de competência municipal. Não obstante, a CF/88 reservou dois grupos de serviço, cuja prestação levará à incidência do ICMS. São eles:

a) serviço de transporte intermunicipal e interestadual. O serviço de transporte que não extrapole os limites do território municipal, a exemplo do serviço de táxi municipal, será alcançado pela incidência do ISS, na forma da lei. A única exceção refere-se ao serviço de transporte que se realize no âmbito de uma mesma região metropolitana. Nesse caso, ainda que o transporte extrapole o território de um Município, será submetido à incidência do ISS, e não do ICMS, como ocorreria segundo a regra geral.

b) serviço de comunicação, que não se confunde com o serviço de informação. No primeiro, há interatividade, ou seja, os sujeitos da relação têm condição de interagir por uma mesma via. É o caso da telefonia fixa ou móvel, submetida à incidência do ICMS. Já a informação não é dotada de interatividade. A TV por assinatura consiste num serviço de informação e, por este motivo, deverá se submeter à incidência do ISS.

Há duas imunidades específicas em matéria de ICMS. A primeira delas impede o exercício da competência no tocante às operações de exportação. A segunda refere-se às operações interestaduais com petróleo lubrificante, petróleo combustível, energia elétrica e ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou ativo cambial.

### 14.2.2. Aspectos espacial e temporal

A definição do local da incidência do ICMS dependerá da forma como a operação se desenvolve em termos geográficos, havendo quatro hipóteses distintas:

a) numa operação interna, assim entendida aquela na qual vendedor e comprador encontram-se no mesmo Estado, a incidência será realizada conforme a lei desse Estado, com a aplicação da chamada alíquota interna;

b) numa operação interestadual, destinada a contribuinte do imposto, ou seja, a empresário do ramo, haverá uma divisão de carga tributária. Em favor do Estado

de origem, será destinado o valor equivalente à chamada alíquota interestadual, que em regra é de 12%, e excepcionalmente 7%. Em favor do Estado de destino, será recolhido o valor equivalente ao chamado diferencial de alíquota, diferença de alíquota, ou “DIFAL”, que corresponde à diferença entre a alíquota interna que seria normalmente cobrada nesse Estado, caso se tratasse de uma operação interna, e o valor que foi recolhido em favor do Estado de origem, a título de alíquota interestadual;

c) numa operação interestadual para não-contribuinte do imposto, assim entendida a operação cujo destinatário não é empresário do ramo, é necessário ter conhecimento do histórico recente para compreender o sistema aplicável.

Até o advento da Emenda Constitucional 87/2015, esse tipo de operação gerava recolhimento do ICMS somente em favor do Estado de origem, conforme a alíquota interna daquele Estado. A partir do advento da Emenda, tais operações passaram a ser equiparadas às operações anteriormente mencionadas, de forma que o recolhimento fosse dividido entre Estado de origem e Estado de destino da operação.

Não obstante, ainda conforme a mesma Emenda, estabeleceu-se um período de transição, escalonado ao longo de 5 anos, a partir de 2015. Assim, no primeiro ano (2015), o Estado de destino teria direito ao recolhimento do valor equivalente a apenas 20% da DIFAL; no segundo ano (2016), teria direito a 40% da DIFAL, e assim sucessivamente, à razão de 20% por ano, até completar a unificação do sistema, no quinto ano (2019), quando 100% da DIFAL seria recolhida em favor do Estado de destino;

d) numa operação de importação, a incidência será realizada conforme a lei do Estado em que se encontra o importador.

Por outro lado, o momento da incidência é definido em função do tipo de operação que se considere. Na operação de venda da mercadoria, o momento da incidência é o da saída da mercadoria do estabelecimento comercial. Na operação de importação, a incidência se dá no momento do desembaraço aduaneiro, assim entendido o procedimento administrativo de retirada da mercadoria do recinto alfandegado. Finalmente, na operação de aquisição em leilão, a incidência se dá no momento da arrematação.

### 14.2.3. Aspecto subjetivo

São sujeitos ativos do ICMS os Estados da Federação e o DF.

Por outro lado, contribuinte do ICMS varia de acordo com o tipo de operação:

a) na operação de saída, contribuinte é o estabelecimento comercial, produtor ou industrial que promove a saída;

- b) na importação, é o importador, pessoa física ou jurídica;
- c) na aquisição em leilão, o arrematante, pessoa física ou jurídica.

Na condição de responsável, é importante destacar a figura do substituto tributário, que responde pelo pagamento do tributo, em função de um fato gerador realizado pelo contribuinte. Trata-se de situação estabelecida pela lei, sempre em conformidade com a conveniência da Administração.

Também são responsáveis pelo pagamento do ICMS o possuidor e o transportador de mercadorias que não estejam acompanhadas da documentação comprobatória de pagamento do imposto. Nesse caso, é necessário que as circunstâncias indiquem a necessidade do documentário fiscal, como se dá na hipótese em que se está diante de um estoque de mercadoria.

#### 14.2.4. Aspecto quantitativo

A base de cálculo do ICMS corresponde ao valor da operação, incluídos os eventuais financiamento, frete e seguro.

Ao invés de considerar o valor da operação, é possível que a legislação autorize a adoção de um valor constante em pauta fiscal. Trata-se de uma relação de valores elaborada pela própria Fazenda Pública, aplicável com relação a mercadorias específicas. Também é comum a utilização da chamada MVA (margem de valor agregado), que vem a ser um percentual de acréscimo sobre o valor da operação e que se utiliza para presumir a base de cálculo do imposto, nas hipóteses de antecipação de pagamento do imposto (substituição tributária “pra frente”).

Em regra, o valor do IPI eventualmente incidente sobre a mercadoria será incluído na base de cálculo do ICMS. A exceção se dá naqueles casos em que as empresas envolvidas na operação sejam, ambas, contribuintes do IPI e do ICMS.

As alíquotas do ICMS são definidas pela lei de cada Estado e DF. Pode-se sistematizar o regime de alíquotas do ICMS em dois grandes grupos: alíquota geral, aplicável como regra sobre as operações de uma forma geral, e que costuma ser de 17% ou 18%, a depender do Estado; e alíquotas especiais, aplicáveis a grupos de operações, em conformidade com o disposto na legislação estadual.

## 14.3. IPI

O IPI é imposto de competência federal, do que resulta que a legislação a ele pertinente deve ser elaborada pela União. Não obstante, parte da arrecadação do imposto deve ser transferida nos seguintes moldes:

- a) 49% da arrecadação deve ser direcionada ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM, 24,5%), ao Fundo de Participação dos Estados (FPE – 21,5%) e aos Fundos de fomento ao desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do país (FNO, FNE, FCO, 3%). Trata-se, pois, de uma transferência idêntica àquela que se realiza no âmbito do IR; e
- b) 10% da arrecadação em favor do Fundo de Compensação das Exportações (FCEX). O recurso aportado a esse Fundo, por sua vez, será direcionado aos Estados e ao DF, de forma proporcional aos valores das exportações de produtos industrializados realizadas a partir dos respectivos territórios. Trata-se de uma forma de compensar, com recursos da União, as perdas que Estados e DF têm em decorrência da imunidade das exportações em matéria de ICMS.

Embora o IPI seja um importante instrumento de arrecadação, é também utilizado com finalidade extrafiscal, ou seja, com objetivos regulatórios. A principal função regulatória do IPI aplica-se à dinâmica dos fluxos econômicos e comerciais. Tende, assim, a ser utilizado como forma de estimular ou desestimular o consumo de produtos, a depender de qual seja o interesse econômico adjacente.

No tocante aos princípios, é importante recordar que o IPI constitui exceção à anterioridade e à legalidade. Quanto à primeira, significa que a instituição ou majoração do imposto pode ser aplicada no mesmo ano de publicação da lei respectiva. Entretanto, aplica-se normalmente a noventena, o que exige o interregno de 90 dias entre a publicação da instituição, ou majoração, e a sua incidência. Quanto à legalidade, a exceção é restrita apenas à alteração da alíquota do imposto, que poderá se dar, por exemplo, por meio de decreto.

Por outro lado, são imunes à incidência do IPI as operações de exportação de produtos industrializados.

### 14.3.1. Aspecto material

Constitui a essência do fato gerador do IPI a realização de operações com produtos industrializados. A ideia de “operação”, aqui, é a mesma que se aplica em matéria de ICMS, do que decorre existirem três espécies de operação: a de saída do produto do estabelecimento industrial, a de importação e a de arrematação de produtos apreendidos e levados a leilão.

Produto industrializado é todo bem que tenha terminado de ser submetido a processo de industrialização, em qualquer das etapas desse processo. Há aqui uma diferença considerável entre a concepção de produto industrializado para fins de incidência do IPI e aquela que é considerada no senso comum. Na perspectiva da legislação do imposto, uma televisão que tenha sido vendida pela indústria, por exemplo, será um produto industrializado; porém a mesma televisão, quando vendida pela loja ao consumidor, não se trata de produto industrializado, mas apenas uma mercadoria. No primeiro caso, haverá incidência do IPI; no segundo, não.

Processo de industrialização, por sua vez, é qualquer operação que modifique a natureza ou finalidade do bem, ou o aperfeiçoe para o consumo. Há dois requisitos fundamentais a caracterizar um processo de industrialização:

- a) a impessoalidade, assim entendida a ausência de envolvimento entre produtor e objeto da produção, o que serve para distinguir um processo de industrialização de um processo de produção artística, por exemplo;
- b) apacidade de realização em série, com a possibilidade de replicação do processo de forma indefinida.

Existem seis espécies de processo de industrialização previstas na legislação do IPI:

- transformação, assim considerada qualquer forma de alteração no bem;
- beneficiamento, que consiste no enriquecimento do objeto;
- montagem, pela reunião de partes para a constituição de um todo;
- acondicionamento ou reacondicionamento, que consiste em embalar ou reembalar um produto;
- condicionamento, ou adaptação de um produto para utilização numa finalidade específica;
- recondicionamento, que é a reforma, a recuperação ou restauração de um produto.

### 14.3.2. Aspectos espacial e temporal

O momento da ocorrência do fato gerador do IPI varia de acordo com o tipo de operação considerada:

- a) na operação de saída, o momento da incidência corresponde ao da retirada do produto do estabelecimento industrial ou equiparado, ou na entrega ao comprador, quando vendido por ambulante;

- b) na operação de importação, no momento do desembaraço aduaneiro, assim entendida a retirada do recinto alfandegado;
- c) na operação de leilão, no momento da arrematação.

O aspecto espacial do IPI corresponde a todo o território nacional, do que resulta que operações com produtos industrializados realizadas em qualquer parte do país serão alcançadas pela incidência do imposto. Não obstante, o envio de produtos industrializados à Zona Franca é equiparado, pela legislação do IPI, à operação de exportação, do que resulta a não-incidência do imposto.

### 14.3.3. Aspecto subjetivo

O sujeito ativo do IPI é a União, representada tanto pela Receita Federal do Brasil como pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

O sujeito passivo poderá ser o contribuinte ou o responsável. Contribuinte do IPI é aquele que realiza a operação de saída, importação ou aquisição, em leilão, de mercadoria apreendida pela Fazenda Pública. De maneira mais precisa, são contribuintes do imposto:

- a) na operação de saída, o estabelecimento industrial, ou equiparado. É exemplo de estabelecimento equiparado a industrial aquele que participa da cadeia industrial, mas que não realiza nenhum tipo de alteração no objeto. É o caso de um distribuidor comercial, que recebe de uma indústria e vende o mesmo produto como matéria-prima da produção de outro estabelecimento industrial;
- b) na importação, o importador;
- c) na aquisição em leilão, o arrematante.

Por outro lado, são responsáveis pelo pagamento do IPI aqueles que, embora não tendo realizado processo de industrialização, ou não tendo promovido qualquer das operações acima, são obrigados ao pagamento do imposto. São exemplos de responsáveis pelo pagamento do IPI: o transportador e o possuidor de produtos industrializados, sem a respectiva comprovação de pagamento do imposto; o estabelecimento adquirente de produto usado, sem comprovação de origem; o possuidor ou usuário nacional de produto destinado a exportação; a empresa que gozou de não pagamento de tributo por se destinar à exportação e que não foi exportado; o responsável por substituição, nos casos definidos em lei.



### 14.3.4. Aspecto quantitativo

Constitui a base de cálculo do IPI:

- a) nas operações internas: o valor da operação de saída ou, na sua ausência, o preço da mercadoria, ou similar, no mercado atacadista da praça remetente;
- b) na operações de importação: o preço normal acrescido do de Imposto de Importação (II), as taxas alfandegárias e os encargos cambiais;
- c) na operação de leilão, o preço de arrematação.

Não obstante, é possível que seja considerado, ao invés do valor da operação, nos moldes acima indicados, o valor constante da chamada pauta fiscal, ou “tabela price”, que vem a ser uma relação de preços de produtos, elaborada pela Fazenda Pública a ser utilizada no cálculo do tributo a pagar.

O regime de alíquotas do IPI é definido na Tabela do IPI (TIPI), que constitui uma relação de produtos e os respectivos percentuais do imposto.

## 14.4. ISS

### 14.4.1. Aspecto material

O Imposto municipal e do DF sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN) tem como fato gerador a prestação de serviços, constantes na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 (lista do ISS, ou LISS), por empresa ou trabalhador autônomo, com ou sem estabelecimento fixo.

Além dos serviços que não estiverem previstos na LISS, tampouco serão submetidos à incidência do imposto: os serviços que o prestador realize para si mesmo, o serviço realizado no âmbito de uma relação de emprego, o trabalho avulso, os serviços prestados pelos sócios ou administradores de empresa, os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, os serviços prestados para o exterior, o serviço prestado pelo poder público, a cessão de direitos e as operações financeiras.

O ISS tem uma incidência excludente. Significa que a incidência do imposto afasta a incidência do ICMS e do IPI. O mesmo não ocorre entre estes dois últimos. Ou seja, é possível a incidência de ICMS e IPI sobre uma mesma operação, desde que esta satisfaça o fato gerador de ambos os tributos. Basta que a operação seja de circulação de mercadorias e ao mesmo tempo com produto industrializado.

No caso de fatos geradores complexos, assim entendidos aqueles em que ocorra, ao mesmo tempo, prestação de serviço e operação com mercadorias ou produtos, é possível que se dê a incidência do ISS, por um lado, e a do ICMS e IPI, por outro, sendo necessário a separação entre os dois fatos: prestação de serviço e operação com mercadoria e/ou produto industrializado. É o caso do serviço de assistência técnica com a venda de mercadorias. Nesse caso, é necessária a discriminação do preço do serviço, por um lado, e do preço da mercadoria, por outro. Sobre cada um desses valores incidirá ISS e ICMS, respectivamente, o que não contraria a natureza excludente do ISS.

#### 14.4.2. Aspectos espacial e temporal

Considera-se ocorrido o fato gerador do ISS no momento em que se conclui a prestação, o que se presume ocorrer com a emissão da fatura respectiva. No caso de serviços realizados de forma parcelada, a incidência do imposto presume-se ocorrida no vencimento de cada uma das parcelas.

O ISS encontra-se submetido ao regime de competência, do que resulta na incidência do imposto no momento em que se dá a emissão da fatura, e não no momento do pagamento da prestação do serviço por parte do contratante (tomador). Em caso de inadimplência do tomador, é possível ao prestador solicitar a devolução do ISS recolhido, com fundamento na inexistência de capacidade econômica manifestada.

A incidência do ISS ocorre, em regra, no Município ou DF em que se encontra o estabelecimento ou domicílio do prestador. Não obstante, a LC 116/2003, Art. 3º, prevê uma série de exceções que transferem a incidência para o Município em que é realizada a prestação do serviço e que podem ser divididas em dois grandes grupos. Por um lado, encontram-se alguns serviços tangíveis, assim considerados aqueles serviços que têm como produto final a entrega de um bem corpóreo, tangível. São exemplos de serviços tangíveis, que transferem a incidência do ISS para o Município da prestação: construção civil, demolição, colocação de andaimes, montagem de armários, etc.

Por outro lado, também constituem exceção serviços presenciais, assim considerados aqueles que, pela sua própria natureza, exijam a presença do prestador junto ao tomador. São exemplos que se encontram neste segundo grupo os serviços de limpeza em geral, florestamento ou reflorestamento, segurança, armazenamento e guarda de bens, diversão, transporte, feira e exposição, portuário, aeroportuário, rodoviário e ferroviário.

### 14.4.3. Aspecto subjetivo

O sujeito ativo do ISS é, em regra, o Município ou o DF em cujo território se encontre o prestador; ou de forma excepcional, o Município ou o DF em que se dê a prestação do serviço, nos moldes indicados no item anterior.

A ideia de “estabelecimento”, em matéria de ISS, não se confunde com os conceitos de sede, filial, sucursal, agência, posto de atendimento ou qualquer outra similar utilizada no âmbito empresarial. Para fins de incidência do ISS, “estabelecimento” abrange toda e qualquer infra-estrutura que seja suficiente para a prestação do serviço. A depender do serviço considerado, pode ser que a presença de um mero computador seja suficiente para definir a ideia de estabelecimento.

Sujeito passivo do ISS, na qualidade de contribuinte do imposto, é o prestador, pessoa física ou jurídica, que presta serviço a terceiro de forma autônoma. Por outro lado, na qualidade de responsável tributário, podem ser incluídos o tomador do serviço, o consórcio de empresas, no caso de serviços prestados por esta via, o proprietário da obra pelo serviço de construção civil, entre outros que tenham relação direta com a prestação.

### 14.4.4. Aspecto quantitativo

O ISS tem como base de cálculo o preço do serviço prestado. No caso de serviços que sejam prestados ao longo dos territórios de dois ou mais Municípios, é possível a distribuição dos valores de forma proporcional entre tais Municípios, para fins de cálculo do ISS.

O serviço prestado de forma gratuita poderá ou não ser submetido à incidência do ISS, a depender da natureza da gratuidade. Em caso de gratuidade promocional, assim considerada aquela que é realizada com o objetivo de promover a venda de um serviço, é possível a incidência do imposto sobre o valor do serviço respectivo, ainda que não pago. É o caso de um circo que chegou à cidade e que abriu as portas para determinados grupos de pessoas que serão importantes para a divulgação do espetáculo.

Por outro lado, se a gratuidade constituir um ato de liberalidade, sem contrapartida, de caráter filantrópico, por exemplo, não haverá incidência do ISS. Seria o caso do circo que abre as portas para crianças de um orfanato ou para idosos de um abrigo assistirem ao espetáculo.

A alíquota do ISS será definida em lei por cada um dos Municípios e DF e poderá variar de acordo com o serviço considerado. Não poderá ser inferior a 2%, ressalvado o serviço de construção civil, conforme ADCT, Art. 88; nem superior a 5%, conforme previsto na LC 116/2003.

O ISS poderá ainda ter um valor fixo (“alíquota específica”) naqueles casos de serviços prestados por profissionais liberais, a exemplo de advogados, que deverão recolher o imposto segundo um valor estabelecido para todo o ano, com independência do faturamento que venham a ter.

## 14.5. IOF

O Imposto sobre Operações Financeiras é de competência da União e a sua receita líquida destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei. Trata-se de um tributo extrafiscal, que atua como instrumento de ajuste da política monetária, de forma a regular os fluxos de capital.

Constitui exceção aos princípios da anterioridade e da noventena, do que resulta a incidência imediata das alterações legislativas referentes ao mesmo. Também é exceção à legalidade no tocante à alteração da alíquota, sendo possível que tal alteração se realize, por exemplo, por meio de decreto.

### 14.5.1. Aspecto material

São cinco as operações financeiras objeto de incidência do IOF: crédito, câmbio seguro, operações relativas a títulos e valores mobiliários e operações com ouro-ativo financeiro ou instrumento cambial.

No caso do IOF sobre operações com ouro-ativo financeiro ou instrumento cambial, a arrecadação é transferida a Estados e Municípios. De maneira mais precisa, 30% da arrecadação do IOF sobre operações com ouro-ativo financeiro são destinados ao Estado ou ao DF, conforme o local de realização da operação; e 70% para o Município ou DF em que se realiza a operação.

A incidência do IOF não se confunde com a do ISS e tais incidências são excludentes entre si. Assim, uma instituição financeira pode ter que pagar tanto um como o outro imposto, porém sobre serviços distintos. Assim, a gestão de ativos de um cliente pode dar vazão à incidência do ISS. Já aplicação em títulos, que decorram desta mesma gestão de ativos, pode ensejar a incidência do IOF.

### 14.5.2. Aspectos espacial e temporal

O momento da incidência do IOF varia de acordo com o tipo de operação considerada e pode ser assim sistematizada:

- a) nas operações de crédito, a incidência ocorre no momento da entrega total ou parcial do montante, ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou da sua colocação à disposição do interessado;
- b) nas operações de câmbio, a incidência se dá com a 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;
- c) nas operações de seguro, na emissão da apólice ou do documento equivalente, ou no recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;
- d) nas operações relativas a títulos e valores mobiliários, na emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável;
- e) nas operações com ouro-ativo financeiro, ou instrumento cambial, o momento corresponde ao da entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou ao da sua colocação à disposição do interessado.

O aspecto espacial do IOF corresponde a todo o território nacional e, portanto, operações de crédito realizadas em qualquer parte desse território poderão ser alcançadas pela incidência do imposto.

### 14.5.3. Aspectos subjetivo e quantitativo

O sujeito ativo do IOF é a União, que poderá exigir o pagamento do imposto por meio da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Sujeito passivo, obrigado ao pagamento do imposto, é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

A base de cálculo do IOF varia de acordo com o tipo de operação de crédito realizada e pode ser assim disposta:

- a) nas operações de crédito, a base de cálculo corresponde ao montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros
- b) na operação de câmbio, ao montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;
- c) na contratação de seguro, o imposto incidirá sobre o montante do prêmio; e

d) nas operações relativas a títulos e valores mobiliários, a base de cálculo será:

- na emissão do título: o valor nominal mais o ágio, se houver;
- na transmissão do título: o preço ou o valor nominal ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei; e
- no pagamento ou resgate: o preço da operação.

d) nas operações com ouro-ativo financeiro, ou instrumento cambial, a base de cálculo corresponde ao montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros.

Por se tratar de um imposto extrafiscal, as alíquotas do IOF são bastante variáveis e costumam ser definidas em função do tipo de operação, do seu caráter especulativo e em função do tempo de duração de uma operação. Assim, a venda de títulos e valores mobiliários que venha a ser realizada no mesmo dia da compra (operação “day-trade”) costuma se submeter a alíquotas mais elevadas do que aquelas aplicáveis às operações comuns, que não se realizam no mesmo dia.

## 14.6. Impostos sobre o comércio exterior

A CF/88 prevê dois impostos a incidir sobre o comércio exterior: o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação, ambos de competência da União. Trata-se de dois tributos eminentemente extrafiscais, cuja finalidade principal vem a ser a regulação dos fluxos comerciais internacionais.

Devido ao seu caráter extrafiscal, constituem, ambos, exceções à anterioridade comum, à noventena e à legalidade. Disso resulta tratar-se de impostos que podem ser alterados sem a necessidade de lei, bastando para tanto um decreto, por exemplo, e, além disso, são impostos de aplicação imediata. Uma vez criados ou majorados, podem incidir a partir da publicação da norma.

A incidência do II pode ser cumulada com outros impostos sobre o consumo, seja ele o ICMS, o IPI ou o ISS. Com efeito, a importação de uma mercadoria, por exemplo, que se enquadre também na condição de produto industrializado, deverá, em regra, sofrer a incidência do II, do ICMS e do IPI, sem que se possa alegar a existência de *bis in idem* neste caso.

### 14.6.1. Aspecto material

O fato gerador consiste na entrada ou na saída de bem ou serviço no território brasileiro, hipóteses nas quais incidirá o II ou o IE, respectivamente. Tal entrada ou tal saída deve ser física e jurídica. Ou seja, não basta o mero trânsito de uma mercadoria, por exemplo, no território nacional para que incida o II. É necessário que o trânsito se dê com o fim de incorporação do bem no patrimônio de contribuinte radicado no país.

O mesmo raciocínio se aplica ao IE, naqueles casos em que o bem seja enviado para o exterior. É necessário que a remessa se dê com o ânimo definitivo. Um bem que é remetido ao exterior apenas para exposição em uma feira internacional, e posterior retorno ao Brasil, não pode ser submetido à incidência do IE, tendo em vista que a saída, nesta hipótese, teria sido meramente física, sem a sua incorporação ao patrimônio de estrangeiro fora do país.

Também será objeto de incidência do II a arrematação de bem importado, apreendido e levado a leilão pela Fazenda Pública.

Em regra, a legislação prevê a não-incidência do IE com um claro objetivo de não onerar as exportações e, por conseguinte, estimular a atividade econômica das empresas radicadas no país. A incidência do imposto costuma se dar apenas em situações estratégicas, nas quais seja do interesse nacional dissuadir a remessa para o exterior. Seria o caso, por exemplo, da cobrança do imposto sobre a exportação de minério de ferro em estado bruto, como medida para estimular o beneficiamento dessa matéria-prima, de forma que venha a ser vendida com um valor agregado maior.

### 14.6.2. Aspectos espacial e temporal

Do ponto de vista teórico, existem distintas possibilidades de definir o momento da ocorrência do fato gerador, tanto do II como do IE. Em tese, poderiam ser exigidos no momento em que se realizasse a contratação da importação ou da exportação, no momento do pagamento, na entrada ou saída do bem do território nacional, etc.

Entretanto, a legislação de tais impostos considera ocorrido o fato gerador no momento do desembarço aduaneiro, que corresponde ao procedimento administrativo de liberação de bens no recinto alfandegado (porto, aeroporto, ponto de fronteira, etc.). No caso de aquisição de bem apreendido e levado a leilão, a incidência se dá no momento da arrematação, assim considerado o instante em que se declara o lance vencedor.

O aspecto espacial dos impostos sobre o comércio exterior corresponde a todo o território nacional.

### 14.6.3. Aspectos subjetivo e quantitativo

O sujeito ativo, tanto do II como do IE, é a União, que cobrará o imposto por meio da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Contribuintes do II são o importador e o arrematante, enquanto os contribuintes do IE são o exportador e também o arrematante de bem apreendido e levado a leilão.

Importante notar que as *trading*, empresas especializadas na prestação dos serviços que viabilizam a importação e exportação, não são contribuintes do IE nem do II. Contribuintes são os contratantes das *trading*. Tais empresas apenas intermedeiam as operações de importação e exportação e, pela prestação de tal serviço, podem ser obrigadas a pagar o ISS, não do II, nem do IE.

São responsáveis pelo pagamento dos impostos sobre o comércio exterior o transportador e o possuidor de bem importado desacompanhado da documentação comprobatória de pagamento do imposto. Também as *trading* podem ser obrigadas ao pagamento do imposto, na condição de responsáveis. Entretanto, conforme se indicou anteriormente, não se enquadram na condição de contribuintes desses impostos.

A base de cálculo corresponde ao preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação ou exportação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada ou saída do produto do país.

Quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, a base de cálculo corresponderá ao preço da arrematação.

Tanto na importação como na exportação, os preços expressos em moeda estrangeira serão convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio correspondente na data de ocorrência do fato gerador.

As alíquotas são variáveis e podem ser alteradas por meio de decreto, respeitados os limites estabelecidos na legislação.



## CAPÍTULO 15 – IMPOSTOS ESPECIAIS

A CF/88 prevê três impostos que, desde 1988, jamais foram instituídos. São eles o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), o Imposto Extraordinário de Guerra (IEG) e o Imposto Residual (IRes).

O IGF é um imposto que poderá ser instituído pela União por meio de Lei Complementar e seria voltado a incidir sobre parcela patrimonial, ou parcela de rendimento, que atingisse um montante definido na Lei Complementar como “grande fortuna”. Seria, pois, uma ferramenta a serviço da justiça tributária, especialmente no que se refere à redistribuição da riqueza.

O IEG, como o próprio nome sugere, seria um imposto federal a ser criado em caso de conflito armado externo, efetivo ou iminente em que o Brasil se envolvesse. Deverá ser criado por lei e poderá ser instituído sobre uma matéria de competência da União, ou de quaisquer outros entes da federação. O IEG deverá ser suprimido, gradativamente, cessadas as causas da sua criação.

Finalmente, a União poderá instituir IRes mediante Lei Complementar, desde que o mesmo seja não-cumulativo e não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nessa Constituição.



## REFERÊNCIAS BÁSICAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. Direito Tributário Brasileiro. 19. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2012

\_\_\_\_\_. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963.

BORGES, Souto Maior. Prefácio. In: ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

## BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1997.

CALMON, Sacha. Comentários à Constituição de 1988 – Do Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

\_\_\_\_\_. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 19. ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

FARIA, Sylvio S. Iniciação Financeira. São Paulo: J. Bushatsky, 1979.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 10. ed., São Paulo: Dialética, 2012.

MORAIS, Bernardo Ribeiro. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1973.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. A Interpretação Econômica no Direito Tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

SANTI, Eurico M. Diniz de. Lançamento Tributário. 2. ed. rev. e amp. São Paulo: Max Limonade, 1999.













## Legislação Tributária

Pretendemos com esta disciplina apresentar a você, estudante da graduação, uma visão geral do fenômeno da tributação, na sua perspectiva jurídica. O objetivo é dar ao aluno o conhecimento introdutório da tributação, estudar o sistema tributário constitucional e as normas gerais do Direito Tributário, além de oferecer o conhecimento dos principais tributos vigentes no país. Por meio de uma abordagem simples, objetiva e direta, com alusão a exemplos práticos, apresentaremos as linhas gerais do Sistema Tributário Nacional, em conformidade com o que se encontra disposto na legislação tributária brasileira.



PROGRAD  
PRO-REITORIA DE GRADUAÇÃO



Ciências Contábeis  
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

