

De acordo com a  
EC n. 68/2011

**SINOPSES  
JURÍDICAS**

**16**

# *Direito Tributário*

*Com anotações sobre  
Direito Financeiro, Direito Orçamentário  
e Lei de Responsabilidade Fiscal*

*Ricardo Cunha  
Chimenti*

# DADOS DE COPYRIGHT

## Sobre a obra:

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

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

## Sobre nós:

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

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

**SINOPSES  
JURÍDICAS**

*Ricardo Cunha Chimenti*

Juiz de Direito em São Paulo e Juiz convocado junto à  
Corregedoria do Conselho Nacional de Justiça.  
Professor do Complexo Jurídico Damásio de Jesus,  
da Universidade Presbiteriana Mackenzie e da  
Escola Paulista da Magistratura.

# *Direito Tributário*

*Com anotações sobre  
Direito Financeiro,  
Direito Orçamentário  
e Lei de Responsabilidade Fiscal*

**15ª edição**

**2012**

Volume 16





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

E-mail [saraivajur@editorasaraiva.com.br](mailto:saraivajur@editorasaraiva.com.br)

Acesse [www.saraivajur.com.br](http://www.saraivajur.com.br)

## **FILIAIS**

### **AMAZONAS/RONDÔNIA/RORAIMA/ACRE**

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

### **BAHIA/SERGIPE**

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

### **BAURU (SÃO PAULO)**

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

### **CEARÁ/PIAUI/MARANHÃO**

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

### **DISTRITO FEDERAL**

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

### **GOIÁS/TOCANTINS**

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

### **MATO GROSSO DO SUL/MATO GROSSO**

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

### **MINAS GERAIS**

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

### **PARÁ/AMAPÁ**

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

### **PARANÁ/SANTA CATARINA**

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

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

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

**RIBEIRÃO PRETO (SÃO PAULO)**

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

**RIO DE JANEIRO/ESPÍRITO SANTO**

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

**RIO GRANDE DO SUL**

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

**SÃO PAULO**

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

ISBN 978-85-02-16211-2

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Chimenti, Ricardo Cunha

Direito tributário : com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal / Ricardo Cunha Chimenti. – 15. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012. – (Coleção sinopses jurídicas; v. 16)

1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil I - Título.  
II. Série.

CDU-34:336.2(81)

Índice para catálogo sistemático:

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

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

**Data de fechamento da edição: 22-12-2011**

**Dúvidas?**

Acesse [www.saraivajur.com.br](http://www.saraivajur.com.br)

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

# ABREVIATURAS

AC — Apelação Civil

ADCT — Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADECON — Ação declaratória de constitucionalidade

ADIn — Ação Direta de Inconstitucionalidade

AEREsp — Agravo em Execução em Recurso Especial

Agdo. — Agravado

AgI — Agravo de Instrumento

AgRg — Agravo Regimental

Agte. — Agravante

AMS — Agravo em Mandado de Segurança

ANEEL — Agência Nacional de Energia Elétrica

art. — artigo

aud. — audiência

*Bol. AASP* — *Boletim da Associação dos Advogados de São Paulo*

C. — Colendo

Câm. — Câmara

CAT — Coordenadoria de Administração Tributária

CC — Código Civil

CCom — Código Comercial

CF — Constituição Federal

*CFR* — *Cost and Freight* (Custo e Frete)

CIDE — Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

*CIF* — *Cost, Insurance and Freight* (Custo, Seguro e Frete)

cit. — citada

Cív. — Cível

Civ. — Civil

Coaf — Conselho de Controle de Atividades Financeiras

Cofins — Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CP — Código Penal

CPC — Código de Processo Civil

CPMF — Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CTN — Código Tributário Nacional

Dec. — Decreto

Des. — Desembargador

DF — Distrito Federal

Dir. — Direito

*DJU — Diário da Justiça da União*

*DO — Diário Oficial*

DRU — Desvinculação das Receitas da União

EC — Emenda Constitucional

EI — Embargos Infringentes

ERE — Embargos em Recurso Extraordinário

EREsp — Embargos em Recurso Especial

FGTS — Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FINSOCIAL — Fundo de Investimento Social

*FOB — Free on Board*

FPE — Fundo de Participação dos Estados (e do Distrito Federal)

GATT — Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio

GIA — Guia de Informação e Apuração

ICM — Imposto sobre Circulação de Mercadorias (extinto)

ICMS — Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

INCRA — Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

INSS — Instituto Nacional do Seguro Social

IOF — Imposto sobre Operações Financeiras

IPI — Imposto sobre Produtos Industrializados

IPMF — Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira

IPTU — Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana/Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA — Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR — Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza/Imposto de Renda

**ISS/ISQN** — Imposto Sobre Serviços/Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

**ITBI** — Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e direitos a eles relativos

**ITR** — Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural/Imposto Territorial Rural

**j.** — julgado

**JSTJ** — Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

**JTA** — *Julgados do Tribunal de Alçada*

**Juis** — *Jurisprudência Informatizada Saraiva*

**LC** — Lei Complementar

**LINDB** — Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

**LOA** — Lei Orçamentária Anual

**LRF** — Lei de Responsabilidade Fiscal

**MC** — Medida Cautelar

**Mercosul** — Mercado Comum do Sul

**MI** — Mandado de Injunção

**Min.** — Ministro

**MS** — Mandado de Segurança

**n.** — número(s)

**OAB** — Ordem dos Advogados do Brasil

**p.** — página(s)

**PASEP** — Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

**p. ex.** — por exemplo

**PIS** — Programa de Integração Social

**Proc.** — Processo

**publ.** — publicado

**Públ.** — Público

**RA** — Regulamento Aduaneiro

**RDA** — *Revista de Direito Administrativo*

**RDT** — *Revista de Direito Tributário*

**RE** — Recurso Extraordinário

**Recdo.** — Recorrido

**Recte.** — Recorrente

**Reex. Nec.** — Reexame Necessário

Rel. — Relator

REsp — Recurso Especial

RMS — Recurso em Mandado de Segurança

ROMS — Recurso Ordinário em Mandado de Segurança

*RT* — *Revista dos Tribunais*

*RTFR* — *Revista do Tribunal Federal de Recursos*

*RTJ* — *Revista Trimestral de Jurisprudência*

*RTRF* — *Revista do Tribunal Regional Federal*

s. — seguintes

Secex — Secretaria de Comércio Exterior

Sesc — Serviço Social do Comércio

Sesi — Serviço Social da Indústria

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

STF — Supremo Tribunal Federal

STJ — Superior Tribunal de Justiça

TAB — Tarifa Aduaneira Brasil

TACRJ — Tribunal de Alçada Civil do Rio de Janeiro (extinto)

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

TAPR — Tribunal de Alçada do Paraná (extinto)

TFR — Tribunal Federal de Recursos (extinto)

TJSP — Tribunal de Justiça de São Paulo

TRF — Tribunal Regional Federal

v. — *vide*

# ÍNDICE

## Abreviaturas

## Temas de Direito Tributário

### 1. A competência tributária

#### 1.1. Competência tributária

##### 1.1.1. Princípios que regem a competência tributária

#### 1.2. Da competência residual em matéria de impostos

#### 1.3. Conflito de competência. A bitributação

#### 1.4. Da capacidade tributária ativa

#### 1.5. Da função dos tributos

### 2. Os princípios jurídicos da tributação e as limitações ao poder de tributar

#### 2.1. Das limitações ao poder de tributar

#### 2.2. Princípio da legalidade (art. 150, I, da CF)

##### 2.2.1. Os decretos

##### 2.2.2. As medidas provisórias em matéria tributária

##### 2.2.3. As normas complementares

#### 2.3. Princípio da igualdade e da capacidade contributiva

#### 2.4. Princípio da progressividade (arts. 145, § 1º, 150, II, 153, § 4º, e 182, § 4º, II, todos da CF)

#### 2.5. Princípio da vedação do tributo com efeito de confisco (também denominado princípio da proporcionalidade razoável ou da razoabilidade da carga tributária — art. 150, IV, da CF)

#### 2.6. Princípio da anterioridade

#### 2.7. Princípio da irretroatividade dos tributos (art. 150, III, a, da CF)

#### 2.8. Princípio da liberdade de tráfego de pessoas ou bens (art. 150, V, da CF, e art. 9º, III, do CTN)

2.9. Princípio da imunidade recíproca (art. 150, VI, a, da CF, e arts. 9º, 11 e s. do CTN)

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

2.9.2. Imunidade dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores (inclusive as centrais sindicais) e das instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos, observados os requisitos previstos em lei

2.9.3. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão

2.9.4. Imunidades quanto a rendimentos de aposentadoria e pensão

2.9.5. Outras imunidades (imunidades específicas)

2.10. Princípio da uniformidade tributária (art. 151 da CF)

2.11. Princípio da não diferenciação tributária (art. 152 da CF)

### 3. Conceituação de tributo

3.1. As espécies do gênero tributo

3.2. O empréstimo compulsório

3.3. Das contribuições sociais (também denominadas contribuições paraestatais, sindicais ou de previdência)

3.3.1. A contribuição sindical e a contribuição confederativa

3.3.2. As contribuições para a seguridade social

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

3.3.4. A Cosip

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

3.4. As taxas

3.4.1. A taxa decorrente do exercício regular do Poder de Polícia

3.4.2. A taxa e os serviços públicos disponibilizados

3.5. A tarifa

3.5.1. O pedágio

3.5.2. A tarifa zero

3.6. Contribuições de melhoria (arts. 145, III, da CF, e 81 e 82 do CTN)

3.7. Os impostos

3.8. Os crimes fiscais

#### 4. A repartição das receitas tributárias

##### 4.1. Os Tribunais de Contas

###### 4.1.1. O Tribunal de Contas da União

##### 4.2. Os Tribunais de Contas dos Estados

##### 4.3. As contas municipais

##### 4.4. O Ministério Público junto ao Tribunal de Contas

#### 5. Da obrigação tributária (art. 113 do CTN)

##### 5.1. A obrigação principal e a obrigação acessória

##### 5.2. O crédito tributário

##### 5.3. Espécies de lançamento

##### 5.4. A inscrição do débito na dívida ativa

##### 5.5. Da extinção do crédito tributário

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

a) Pagamento

b) Compensação

c) Transação

d) Remissão

e) Decadência do direito de lançar

f) Prescrição

g) Da prescrição intercorrente

h) Conversão do depósito em renda

i) Pagamento antecipado

j) Consignação judicial em pagamento

k) Decisão administrativa irreformável e que não possa mais ser objeto de ação anulatória

l) Decisão judicial transitada em julgado e que reconheceu a inexistência da obrigação

m) Dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei

##### 5.6. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN)

###### 5.6.1. A moratória e o parcelamento

###### 5.6.2. O depósito

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

5.6.4. Das reclamações também denominadas impugnações e recursos administrativos

5.7. Exclusão do crédito tributário (art. 175 do CTN)

5.7.1. A isenção

5.7.2. A anistia

6. Garantias e privilégios do crédito tributário

6.1. As garantias

6.2. Os privilégios do crédito tributário

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

7. Sujeito passivo da obrigação tributária

7.1. O contribuinte (sujeito passivo direto) e o responsável (sujeito passivo indireto)

7.1.1. Responsabilidade por substituição

7.2. A responsabilidade por solidariedade

7.3. A responsabilidade por transferência e a sucessão (arts. 129 a 133 do CTN)

7.4. Responsabilidade por transferência. Fusão, transformação, incorporação e cisão

7.4.1. Responsável por aquisição de fundo de comércio

7.5. Responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135 do CTN)

7.6. A responsabilidade por multas decorrentes de infrações

7.7. O domicílio tributário

8. A denúncia espontânea (art. 138 do CTN)

9. Vigência da legislação tributária no tempo e no espaço (art. 101 do CTN)

10. Interpretação da legislação tributária

11. Meios de integração da legislação tributária

12. Atos normativos

13. A fiscalização tributária

14. Certidões negativas

15. Os impostos municipais

15.1. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana — IPTU

15.2. Imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos a eles relativos

15.3. Do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

## 16. Impostos dos Estados e do Distrito Federal

16.1. Imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de bens ou direitos — ITCMD (art. 155, I, da CF)

16.2. O ICMS — Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

16.3. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores — IPVA

## 17. Impostos federais

17.1. Imposto de importação (tarifa aduaneira)

17.1.1. Regime aduaneiro típico (a Zona Franca de Manaus)

17.2. Imposto de exportação

17.3. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, da CF c/c os arts. 43 a 45 do CTN)

17.4. Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI

17.5. Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (conhecido como Imposto sobre Operações Financeiras — IOF)

17.6. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — ITR

17.7. Imposto sobre grandes fortunas

## 18. O processo administrativo tributário

18.1. Os recursos e impugnações

18.2. As consultas

## 19. As ações judiciais mais frequentes em matéria tributária

19.1. O amplo acesso ao Poder Judiciário

19.2. A ação anulatória de lançamento tributário

19.3. A ação declaratória

19.4. O mandado de segurança individual e coletivo

19.4.1. A liminar no mandado de segurança

19.4.2. Rito

- [19.4.3. A coisa julgada e o mandado de segurança](#)
- [19.5. Do mandado de injunção](#)
- [19.6. A ação de inconstitucionalidade por omissão](#)
- [19.7. O controle da constitucionalidade das leis e dos atos normativos](#)
  - [19.7.1. Controle difuso e controle concentrado da constitucionalidade pelo Poder Judiciário \(controle repressivo típico\)](#)
  - [19.7.2. O controle da constitucionalidade das leis e atos normativos estaduais e municipais](#)
- [19.8. A ação declaratória de constitucionalidade](#)
- [19.9. A arguição de descumprimento de preceito fundamental](#)
- [19.10. A reclamação perante o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça](#)
- [19.11. A consignação em pagamento](#)
- [19.12. O arrolamento de bens e a medida cautelar fiscal](#)
- [19.13. A execução fiscal](#)

## [Temas de Direito Financeiro e Orçamentário](#)

### [A\) Receitas públicas](#)

- [A.1. Receitas correntes e receitas de capital](#)
- [A.2. Receitas originárias, derivadas e transferidas](#)
- [A.3. Receitas ordinárias e extraordinárias](#)

### [B\) Despesas públicas](#)

- [B.1. Despesas ordinárias e extraordinárias](#)
- [B.2. Despesas correntes e de capital](#)
- [B.3. Despesas com pessoal](#)
- [B.4. As fases da realização das despesas](#)
  - [B.4.1. O empenho, a liquidação e a ordem de pagamento](#)
- [B.5. Os precatórios](#)
  - [B.5.1. O pagamento parcelado do precatório](#)
  - [B.5.2. Do sequestro de rendas](#)
  - [B.5.3. Intervenção federal pelo não cumprimento dos precatórios](#)

B.6. Regime de competência e regime de caixa

C) Orçamento e processo legislativo orçamentário

C.1. Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA)

C.1.1. O PPA

C.1.2. A LDO e o superávit primário

C.1.3. O contingenciamento

C.1.4. A Lei Orçamentária Anual (LOA)

C.2. Os duodécimos e a reserva de contingência

D) Os princípios orçamentários

D.1. O princípio da unidade

D.2. O princípio da universalidade

D.2.1. O crédito orçamentário e o crédito adicional (suplementar, especial e extraordinário)

D.3. O princípio da anualidade

D.4. O princípio da exclusividade

D.5. O princípio da vedação do estorno

D.6. O princípio da não afetação (não vinculação)

D.7. O princípio da legalidade

E) A dívida pública ou crédito público (arts. 29 e s. da LRF)

E.1. A Antecipação de Receita Orçamentária (ARO)

E.2. A dívida interna e a dívida externa

E.3. A dívida pública quanto ao seu prazo — Dívida flutuante e dívida fundada ou consolidada

E.4. A extinção da dívida pública

E.5. A intervenção decorrente da dívida fundada

# TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

## 1 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

### 1.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal disciplina a competência tributária, ou seja, delimita os poderes da União, dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios (entes políticos, entes com poderes legislativos) na edição de leis que instituem tributos.

Competência tributária, portanto, é o poder (para alguns, a faculdade) que a Constituição Federal atribui a determinado ente político para que este institua um tributo, descrevendo, legislativamente, sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Quanto à sua titularidade, a competência tributária pode ser exclusiva (a exemplo da competência da União para instituir empréstimo compulsório), cumulativa (a exemplo do Distrito Federal, que legisla como Estado e também como Município), comum (a exemplo das taxas de serviço, que devem ser reguladas pelo ente político responsável pela respectiva prestação) ou residual (atribuída à União, que pode instituir novos impostos além daqueles previstos na Constituição Federal, cf. item 1.2).

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

As contribuições sociais, em regra, são instituídas por lei federal. Contudo, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir contribuição social cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social (art. 149, § 1º, da CF). O Distrito Federal e os Municípios, a partir da Emenda Constitucional n. 39, podem instituir a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP ou CIP). *V.* item 3.

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

Quando a Constituição Federal não dispõe de forma contrária (a exemplo dos arts. 148, 153, VII, e 154, I), a instituição de um tributo, sua modificação e sua revogação se dão por lei ordinária. A Constituição Federal não institui tributos, apenas confere poderes para que os entes políticos o façam.

Segundo a teoria dicotômica, muito invocada na análise do art. 18, § 1º, da CF/67 (que trazia disposição semelhante à do art. 146 da CF/88), as leis complementares em matéria tributária têm por finalidade dispor tão somente sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regular as limitações constitucionais à tributação.

O art. 146 da CF/88, de forma mais clara, adota a teoria tricotômica no sentido de que as leis complementares em matéria tributária podem: **a)** emitir normas gerais de direito tributário; **b)** dispor sobre conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; **c)** regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Não há ofensa ao pacto federativo, pois as leis nacionais vinculam-se à União e são submetidas ao crivo do Senado Federal (onde estão os representantes dos Estados e do Distrito Federal).

Desde a Emenda Constitucional n. 42 também cabe à lei complementar disciplinar o regime tributário diferenciado para as pequenas e microempresas (hoje vigoram a LC n. 123/2006, que trata das microempresas e das empresas de pequeno porte, e a Lei Complementar n. 128/2008, que desde 1º de julho de 2009 disciplina as atividades do microempreendedor individual – MEI – e poderá regularizar a situação de grande número de trabalhadores informais). E o art. 146-A traz que lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios na concorrência, sem prejuízo de lei ordinária estabelecer benefícios de outra natureza. O art. 155, XII, impõe lei complementar para o regramento de diversas questões pertinentes ao ICMS (atualmente a lei mais importante é a LC n. 87/96 — Lei Kandir), e o art. 156, III e § 3º, traz as hipóteses em

que o ISS municipal também depende de Lei Complementar (hoje vigora a LC n. 116/2003).

Atipicamente, a Constituição atribui à lei complementar federal uma função que vai além da simples complementação da norma constitucional, permitindo que originariamente essa espécie de lei institua imposto cuja hipótese básica de incidência não esteja nela prevista (art. 154, I, da CF). É a denominada competência residual da União, que em breve será analisada.

Impõe-se, ainda, lei complementar federal para a instituição dos empréstimos compulsórios (art. 148 da CF) e da contribuição para a seguridade social instituída com base no § 4º do art. 195 da Constituição da República (que, observada a redação da EC n. 20/98, autoriza outras fontes para a manutenção e expansão da seguridade social, além daquelas previstas nos incisos I, II e III do próprio art. 195).

Nesse sentido a ADIn-STF 1.103-1, j. 18-12-1996, e o Recurso Extraordinário n. 150.755-1, j. 18-11-1992.

Quanto ao imposto sobre grandes fortunas, Roque Carrazza (*Curso*, p. 812) sustenta que a lei complementar é exigida somente para definir as diretrizes básicas que nortearão a criação do imposto, a exemplo do que é uma grande fortuna. A instituição do imposto *in abstracto*, seu lançamento, processo de arrecadação e fiscalização, porém, dar-se-ão por lei ordinária.

Há que se observar, de qualquer forma, que a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes de qualquer imposto depende de lei complementar (art. 146, III, *a*, da CF).

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

Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais (art. 147 da CF). Aqui também se verifica a denominada competência cumulativa.

### 1.1.1. PRINCÍPIOS QUE REGEM A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

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

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

Parte da doutrina sustenta que a restrição (sanção de natureza institucional que não atinge as transferências relativas a ações de educação, saúde e assistência social — art. 25, § 3º, da LRF) fere a autonomia dos entes federados, posição da qual discordamos pela natureza espontânea do repasse.

Para alguns doutrinadores, o ICMS é de instituição obrigatória, pois benefícios pertinentes a tal tributo só podem ser concedidos por deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, § 2º, XII, *g*, da CF).

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

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

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

A Constituição Estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais (Súmula 69 do STF).

## 1.2. DA COMPETÊNCIA RESIDUAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS

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

Mediante lei complementar, a União pode instituir impostos não previstos na esfera de competência de qualquer dos entes políticos, desde que não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados na Constituição Federal. São destinadas aos Estados e ao Distrito Federal 20% das receitas obtidas com o Imposto Residual.

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

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

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

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

## 1.3. CONFLITO DE COMPETÊNCIA. A BITRIBUTAÇÃO

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

Quando entes políticos distintos (p. ex., a União e um Estado-Membro) exigem de um mesmo contribuinte tributos idênticos, verifica-se a bitributação. *V.* alínea *j* do item 5.5.1 quanto à consignação em pagamento.

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

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

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

## 1.4. DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

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

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

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

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

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

“TAXA — Classificação de produtos vegetais — Serviço prestado pelo Estado em decorrência de convênio firmado com a União — Instituição do tributo por aquele no uso de seu poder de polícia — Possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa, que não se confunde com a competência tributária, que é indelegável (STF)”, *RT*, 664:213.

A regra do art. 119 do Código Tributário Nacional, que prevê ser sujeito ativo da obrigação tributária a pessoa jurídica de direito público titular da competência (poder político) para exigir o seu cumprimento, foi derogada pela Constituição de 1988, já que o atual sistema constitucional tributário (art. 149) permite que entidades públicas e privadas que não tenham poderes de editar leis estejam no polo ativo de relações jurídicas tributárias. A posição, adotada entre outros por Paulo de Barros Carvalho (*Curso de direito tributário*, 4. ed., São Paulo, Saraiva, 1991, p. 202 e 203), não é pacífica, já que alguns mestres (a exemplo de Ricardo Lobo Torres, *Curso de direito financeiro e tributário*, Rio de Janeiro, Renovar, 1993, p. 206) negam às pessoas de direito privado a condição de sujeito ativo.

Não se confunde a condição de sujeito ativo com a de destinatário do produto da arrecadação.

Caso o valor arrecadado se destine aos cofres do poder tributante, da pessoa política que detém a competência tributária, ocorre o fenômeno denominado “sujeição ativa auxiliar”. Ou seja, o sujeito

ativo atua em nome e por conta do poder tributante, simplesmente auxiliando-o.

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

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

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios prestarão auxílio à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em relação aos tributos de sua competência, na forma a ser disciplinada por ato do Comitê Gestor.

Os créditos tributários oriundos da aplicação desta Lei Complementar serão apurados, inscritos em Dívida Ativa da União e cobrados judicialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

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

Excetua-se do disposto no art. 41, *caput*, da LC n. 123/2006:

I — os mandados de segurança nos quais se impugnem atos de autoridade coatora pertencente a Estado, Distrito Federal ou Município;

II — as ações que tratem exclusivamente de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, as quais serão propostas em face desses entes federativos, representados em juízo por suas respectivas procuradorias;

III — as ações promovidas na hipótese de celebração do convênio acima referido.

As regras são de duvidosa constitucionalidade, pois afrontam a autonomia dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios quanto à autoadministração de receitas que lhes foram atribuídas pelo Poder Constituinte Originário. A ADIn-STF 3.903/2007, promovida pela Associação Nacional dos Procuradores de Estado contra as regras, obteve parecer da Procuradoria-Geral da República pela improcedência do pedido, e foi extinta sem a apreciação do seu mérito.

A Resolução n. 30 do Conselho Gestor do Simples Nacional dispõe sobre os procedimentos de fiscalização, lançamento e contencioso administrativo relativos ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. E a Resolução n. 34 do Conselho Gestor do Simples Nacional dispõe sobre os processos judiciais de que trata o art. 41 da Lei Complementar n. 123.

O art. 120 do Código Tributário Nacional cuida da sucessão do sujeito ativo e estabelece que, “salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, sub-roga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria”. As mesmas regras devem ser observadas em relação à incorporação e à subdivisão (art. 18, § 3º, da CF).

Entendo que a sub-rogação se aplica também às obrigações, especialmente quanto à restituição do indébito.

## 1.5. DA FUNÇÃO DOS TRIBUTOS

A função principal do tributo é gerar recursos financeiros para o Estado. É a função denominada fiscal. O tributo, porém, também pode ter função extrafiscal (interferência no domínio econômico, a exemplo das alíquotas de importação) ou parafiscal (arrecadação de recursos para autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista, empresas públicas ou mesmo pessoas de direito privado que

desenvolvam atividades relevantes mas que não são próprias do Estado, a exemplo dos sindicatos, do Sesi etc.).

## QUADRO SINÓTICO – A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

<b>A competência tributária</b>	<p>É o poder que a CF atribui a determinado ente político para que este institua um tributo. A instituição, modificação e revogação de um tributo serão feitos por lei ordinária, ressalvadas as hipóteses em que a CF dispõe de forma contrária.</p> <p><b>Princípios pertinentes à competência:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>A) Da facultatividade.</li><li>B) Da incaducabilidade.</li><li>C) Da irrenunciabilidade.</li><li>D) Da indelegabilidade.</li></ul>
<b>A competência tributária</b>	<p>A competência para a instituição de impostos não previstos de forma expressa na CF chama-se residual e é atribuída à União (art. 154, I, da CF), que o fará mediante lei complementar.</p> <p>Há conflito de competência quando um ente político desrespeita a esfera de competência de outro. Cabe à lei complementar dispor sobre os conflitos (art. 146, I, da CF).</p> <p>Bitributação: Ocorre quando entes políticos distintos exigem de um mesmo contribuinte tributos idênticos.</p> <p><i>Bis in idem.</i> Dar-se-á quando o mesmo ente político tributar mais de uma vez o mesmo contribuinte em razão da mesma causa.</p> <p><b>Capacidade tributária ativa:</b></p> <p>É a capacidade de administrar, fiscalizar e arrecadar um tributo. É exercida por aquele a quem a lei atribuiu legitimidade para ser sujeito ativo da relação de tributação.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>→ Função principal (denominada fiscal ou arrecadatória);</li><li>→ Função extrafiscal: interferência no domínio econômico;</li><li>→ Função parafiscal: arrecadação de recursos para autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista, empresas públicas ou mesmo pessoas de direito privado que desenvolvam atividades relevantes, mas que não são exclusivas do Estado.</li></ul>

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

### 2.1. DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

A competência (faculdade de tomar decisões) tributária, o poder que os entes políticos (União, Estados-Membros, DF e Municípios) têm para instituir tributos, não é ilimitada. Ao contrário, encontra limites na Constituição Federal (art. 5º, II, genérico; arts. 150 a 152) e no Código Tributário Nacional (arts. 9º a 11), merecendo destaque os princípios gerais estudados a seguir, que para alguns formam uma espécie de código de defesa do contribuinte.

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

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

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

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

**a)** Por fato tributável entenda-se o fato gerador *in abstracto*, a hipótese de incidência, a descrição contida em lei como necessária e

suficiente para o nascimento da obrigação tributária. O fato gerador *in concreto* é o fato imponível, a situação que, constatada, impõe a alguém a obrigação de pagar um tributo.

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

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

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

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

**d)** Critérios para a identificação do sujeito passivo: sujeito passivo é aquele que tem o dever de prestar o objeto da obrigação principal ou acessória (v. item 5.1).

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

Quanto à exigência de lei complementar ou a suficiência de lei ordinária para a instituição de um tributo, observar o item 1.1.

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

O STF, ao apreciar a ADIn 3.462, em 15-9-2010, julgou procedente o pedido formulado em ação direta proposta pelo Procurador--Geral da República para declarar a inconstitucionalidade dos vocábulos “remissão” e “anistia”, contidos no art. 25 da Lei n. 6.489/2002, do Estado do Pará, que autoriza o Governador a conceder, por regulamento, remissão, anistia, transação, moratória e dação em

pagamento de bem imóvel. Reputaram-se afrontados os princípios da separação de Poderes e da reserva absoluta de lei em sentido formal em matéria tributária de anistia e remissão, uma vez que o Poder Legislativo estaria conferindo, ao Chefe do Executivo, a prerrogativa de dispor, normativamente, sobre tema para o qual a Constituição impõe lei específica (art. 150, § 6º, da CF).

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

Quanto ao confronto entre um tratado internacional e uma lei federal que lhe é posterior e contrária, merece destaque a seguinte lição de Luiz Felipe Silveira Difini, em sua obra *Manual de direito tributário*, 2. ed., São Paulo, Saraiva, 2005, p. 151: “Com efeito, a jurisprudência vem distinguindo os tratados e convenções internacionais em *normativos e contratuais*. Normativos são os que traçam normas gerais, a ser incorporadas pelas legislações dos respectivos países; contratuais são os que criam direitos subjetivos em favor de pessoas determinadas. Só estes últimos (tratados contratuais) não podem ser alterados pela legislação superveniente, por gerar direitos subjetivos. Os tratados normativos, que têm por objeto a obrigação dos Estados de incorporar determinadas normas ao seu direito interno, podem ser modificados pela legislação interna superveniente”.

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

### 2.2.1. OS DECRETOS

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

O decreto, espécie mais comum dos atos normativos, costuma ser definido como o ato administrativo de competência exclusiva do chefe do Poder Executivo (federal, estadual ou municipal) destinado a dar

eficácia a situações gerais ou especiais previstas de forma explícita ou implícita na lei. Em matéria tributária, portanto, não tem força para criar direitos ou extinguir obrigações, ou seja, no que for além da lei, não obriga; no que for contra a lei, não prevalece.

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

Excepcionalmente, a própria Constituição Federal admite que o Poder Executivo, normalmente via decreto ou Portaria Ministerial (cf. REsp 552.651), *nos limites da lei*, altere as alíquotas do imposto de importação, imposto de exportação, do IPI e do IOF (art. 153, § 1º). São impostos com função extrafiscal (item 1.5) e as alterações podem exigir agilidade capaz de garantir o equilíbrio da economia.

De acordo com o art. 177, § 4º, da Constituição Federal, a alíquota da CIDE sobre derivados de petróleo, gás natural e álcool combustível (v. item 3.3.5) pode ser reduzida e restabelecida (mas não aumentada) por ato do Poder Executivo, observados os limites da Lei n. 10.336/2001. Nos termos do art. 155, § 2º, XII, *h*, e § 4º, IV, *c*, da Constituição Federal, nas hipóteses em que a lei estabelecer que o ICMS sobre lubrificantes e combustíveis incidirá uma só vez, a alíquota do imposto poderá ser reduzida e restabelecida (mas não aumentada) por deliberação dos Estados e do Distrito Federal (normalmente explicitada por convênio) e não por lei.

## 2.2.2. AS MEDIDAS PROVISÓRIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

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

O Supremo Tribunal Federal entende que Governador de Estado e Prefeito podem editar medida provisória, desde que autorizados pela Constituição Estadual e pela Lei Orgânica Municipal (v. ADIns 425 e 812).

De acordo com o § 2º da redação atual do art. 62 da Constituição Federal, medida provisória que implique instituição ou majoração da espécie de tributo denominado imposto só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada, regra que atende ao princípio da anterioridade comum previsto no art. 150, III, *b*, da Lei Maior. Em relação a grande parte dos tributos há de se observar, ainda, a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, *c*, da Constituição Federal (EC n. 42/2003).

Somente poderão ser instituídos ou majorados por medida provisória aqueles impostos que não dependam de lei complementar ou desde que as exigências da alínea *a* do inciso III do art. 146 da Constituição Federal sejam satisfeitas por lei complementar anterior à Medida Provisória.

Quanto aos impostos previstos nos incisos I, II e V do art. 153 da Constituição Federal (impostos de função extrafiscal), bem como em relação ao imposto extraordinário (art. 154, II, da CF), não se aplica o princípio da anterioridade comum ou da anterioridade nonagesimal, e assim a medida provisória poderá ter incidência no mesmo exercício financeiro e antes mesmo de ser convertida em lei. Observe-se, porém, que a lei ou medida provisória que institui ou majora o IPI não está sujeita à anterioridade comum, mas está sujeita à anterioridade nonagesimal decorrente da Emenda Constitucional n. 42/2003 (a contagem do prazo toma por base a data da publicação da medida provisória – RE 232-896, j. 2-8-1999).

Admite-se a instituição de contribuição para a seguridade social sobre as fontes já previstas no art. 195 da Constituição Federal por simples lei ordinária e conseqüentemente por Medida Provisória.

A lei que institui contribuição social com base no § 4º do art. 195 da Constituição (sobre outras fontes que não as expressamente previstas na CF) tem de ser de natureza complementar (circunstância que afasta

a utilização da MP), conforme consta da parte final do parágrafo (que remete ao art. 154, I, da CF) e já foi decidido na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.103. Luciano Amaro (*Direito tributário brasileiro*, 10. ed., São Paulo, Saraiva, p. 54 e 98) sustenta que as contribuições sociais (inclusive na hipótese do § 4º do art. 195) podem ser instituídas por lei ordinária.

De qualquer forma, deve ser observada a anterioridade nonagesimal prevista no § 6º do art. 195 da Constituição Federal (contagem a partir da publicação da MP), circunstância que no caso concreto pode mostrar-se incompatível com a urgência inerente às medidas provisórias.

### 2.2.3. AS NORMAS COMPLEMENTARES

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

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

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

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

## 2.3. PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Princípio da igualdade (art. 150, II, da CF) — é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes de situação equivalente.

O princípio da igualdade tributária explicita que a uniformidade do tratamento deve ser observada entre aqueles que têm situação equivalente, cabendo ao legislador instituir normas que garantam aos iguais tratamento igualitário, e aos desiguais tratamento que considere as suas desigualdades (igualdade *na lei* ou *por meio* da lei).

A igualdade *perante a lei*, por sua vez, é formal e visa garantir que todos se submetam às normas vigentes.

É vedada qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou da função exercida pelo contribuinte. Contudo, em relação às contribuições para a seguridade social devidas pelos empregadores e pelas empresas, é possível a adoção de alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica exercida, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (art. 195, § 9º, da CF).

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

Pelo princípio da personalização e da capacidade contributiva, sempre que possível os impostos devem ter caráter pessoal e ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. A redação da CF/46 era mais clara, pois estabelecia que o imposto *sempre* respeitaria a capacidade contributiva e, *se possível*, deveria considerar a pessoa do contribuinte.

José Maurício Conti (*Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*, São Paulo, Oliveira Mendes, 1997, p. 24) leciona que “A expressão capacidade contributiva pode ser vista sob dois ângulos — estrutural e funcional —, gerando conceitos distintos. Sob o ângulo estrutural, a capacidade contributiva pode ser definida como a aptidão para suportar o ônus tributário; a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo. Sob o ângulo funcional, o princípio da capacidade contributiva pode ser visto como critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar quem são os iguais, sob o aspecto do Direito

Tributário, quem são os desiguais e em que medida se igualam, a fim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com o justo tratamento a cada um deles”.

A análise conjunta dos princípios da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana determina que o mínimo existencial para o bem-estar do ser humano deve ser excluído da tributação.

A fim de dar eficácia ao princípio da capacidade contributiva, faculta-se à administração tributária, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, identificar os rendimentos do contribuinte, seu patrimônio e suas atividades econômicas.

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

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

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

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

Até a edição da Emenda Constitucional n. 29, de 13 de setembro de 2000, prevalecia que as únicas hipóteses de progressividade permitidas quanto ao IPTU e ao ITR eram aquelas previstas no art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal (IPTU progressivo no tempo — majoração por até 5 anos até o limite de 15% ao ano, cf. art. 7º da Lei n. 10.257/2001 — em relação ao proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que exige observância do plano diretor do respectivo Município quanto ao conceito da função social da propriedade) e no art. 153, § 4º, da mesma Constituição (ITR —

Imposto Territorial Rural — mais elevado para as propriedades improdutivas).

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

A Emenda Constitucional n. 29, de 13 de setembro de 2000, ampliou os recursos que os entes públicos devem vincular às ações e serviços de saúde. E a fim de compensar os Municípios e o Distrito Federal, autorizou que a lei local estabeleça o IPTU progressivo em razão do valor do imóvel (sem prejuízo da progressividade no tempo em relação ao imóvel urbano que não esteja sendo adequadamente aproveitado — art. 182, § 4º, II, da CF). Ao julgar o RE 423.768, em 1º de dezembro de 2010, o STF reconheceu a constitucionalidade de lei municipal que estabeleceu a progressividade com base no valor ou na destinação do imóvel.

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

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

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

aos impostos que efetivamente refletem a capacidade econômica do contribuinte.

Creio que o critério da progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, por si só, não é inconstitucional, mas deve a lei instituidora do critério cuidar para que a gradação do imposto reflita a capacidade contributiva do contribuinte.

Conforme leciona Ruy Barbosa Nogueira, a distinção entre impostos pessoais e reais “não se baseia em critério jurídico. Já vimos que o crédito de imposto se funda sempre numa *obrigação pessoal*, pois a lei, ao tributar, sempre obriga um determinado sujeito vinculado ao fato gerador, que se chama contribuinte ou responsável. A pessoa do contribuinte pode ser designada diretamente (exemplo no imposto de renda) mas o que é tributado é o rendimento; ou de uma maneira indireta quando a lei tributa a prática de atos pela pessoa (exemplo no ICMS), ou ainda se refira ao indivíduo por ele ser o proprietário ou o possuidor de determinados bens (impostos predial e territorial)” (*Curso de direito tributário*, 14. ed., São Paulo, Saraiva, 1995, p. 158).

A conclusão é que o valor de um imóvel, em regra (e a generalidade das normas não admite que se trabalhe com as exceções), é elemento hábil para identificar a capacidade contributiva de seu proprietário, legitimando assim a progressividade do IPTU nele fundada.

De acordo com a Súmula 656 do STF, “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis — ITBI com base no valor venal do imóvel”. Ver discussões sobre o tema no RE 562.045.

A Súmula 539 do C. STF considera constitucional redutor do IPTU que recai sobre o imóvel ocupado pela residência do proprietário que não possua outro. A Súmula 589 da mesma Corte considera inconstitucional adicional de progressividade fundado no número de imóveis que o contribuinte possui (entendo que a súmula está superada em face da Emenda Constitucional n. 29, que autoriza a progressividade com base no valor do imóvel e permite maiores investigações sobre a capacidade contributiva do seu proprietário).

Quanto ao IPVA, a alíquota é fixada por lei estadual e pode ser diferenciada em função do tipo ou utilização do veículo. O percentual

mínimo é fixado pelo Senado Federal (§ 6º do art. 155 da CF, acrescentado pela EC n. 42/2003).

A conclusão é que a progressividade depende de expressa previsão constitucional.

A proporcionalidade não se confunde com a progressividade. A primeira permite que mesmo com alíquota fixa o valor final de um tributo seja maior ou menor de acordo com o montante da sua base de cálculo. Na progressividade, a alíquota cresce à medida que a base de cálculo aumenta.

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

## 2.5. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO (TAMBÉM DENOMINADO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE RAZOÁVEL OU DA RAZOABILIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA — ART. 150, IV, DA CF)

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

O caráter confiscatório do tributo é analisado pelo Judiciário no caso concreto e deve considerar a carga tributária decorrente da totalidade dos tributos. Da MC na ADC 08/STF extrai-se que para a apuração do excesso devem ser considerados os tributos exigidos por uma mesma pessoa política.

Entende-se como confiscatório o tributo que consome grande parte da propriedade ou inviabiliza o exercício da atividade lícita. Nesse

sentido decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar a medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010.

Leciona Eduardo de Moraes Sabbag, em sua obra *Direito tributário* (7. ed., São Paulo, Premier Máxima, 2005, p. 40), que “o princípio da vedação do confisco não se aplica aos tributos extrafiscais (‘lista do paga já’), que, conforme a emergência da situação posta, poderão conter alíquotas exageradamente gravosas em abono ao princípio do privilégio da regulação da economia”.

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

## 2.6. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

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

Conforme leciona Roque Carrazza (*Curso*, cit., p. 117), “o princípio da anterioridade exige, evidentemente, que a lei que cria ou aumenta um tributo só venha a incidir sobre fatos ocorridos no exercício subsequente ao de sua entrada em vigor”.

A Emenda Constitucional n. 42 aumentou a proteção, pois inseriu a alínea *c* ao art. 150, III, da Constituição Federal, estabelecendo que, sem prejuízo da anterioridade comum (tradicional, do exercício financeiro), muitos tributos não podem ser cobrados antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (em regra esta nova anterioridade incide cumulativamente, incide em dupla com a anterioridade do exercício financeiro, conforme leciona Alexandre Rosato da Silva Ávila em sua obra *Curso de direito tributário*, 2. ed., Verbo Jurídico, p. 47).

Essa nova anterioridade nonagesimal (de noventa dias) não se aplica ao empréstimo compulsório criado para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência, ao Imposto de Renda, aos Impostos de Importação e Exportação, ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), ao Imposto Extraordinário, que pode ser criado em caso de guerra externa ou sua iminência, e à fixação da base de cálculo do IPTU e do IPVA.

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

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

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

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

Exemplo: caso a alíquota do ICMS sobre uma mercadoria seja aumentada por lei publicada em 31 de outubro de 2010, em respeito à anterioridade noventária a cobrança somente poderá recair sobre fatos geradores ocorridos a partir de 30 de janeiro de 2011. Antes da Emenda Constitucional n. 42/2003, a nova alíquota incidiria sobre fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu que a garantia estabelecida pelo princípio da anterioridade caracteriza garantia

individual, é cláusula pétrea, ou seja, não pode ser abolida ou substancialmente alterada por emenda à Constituição (ADIn 939-7-DF).

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

Não se confunde o princípio da anterioridade com o princípio da anualidade, em que pese a corrente utilização de tais denominações como sinônimas por autores do porte de Ruy Barbosa Nogueira (*Curso de direito tributário*, cit., p. 125) e mesmo pelo Supremo Tribunal Federal.

Pelo princípio da anualidade tributária, que não mais existe no direito brasileiro, a cobrança dos tributos dependia de autorização orçamentária anual do Poder Legislativo. *V.* item D3.

O art. 141, § 34, 2ª parte, da Carta de 1946 consignava que nenhum tributo “será cobrado em cada exercício financeiro sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra”. A previsão orçamentária era renovável anualmente.

A alíquota da CIDE sobre derivados de petróleo, gás natural e álcool combustível (*v.* item 3.3.5) também pode ser reduzida e restabelecida (mas não aumentada) por ato do Poder Executivo, sem observância do princípio da anterioridade comum (art. 177, § 4º, I, *b*, da CF). Nos termos do art. 155, § 2º, XII, *h*, e 4º, IV, *c*, da Constituição Federal, nas hipóteses em que a lei estabelecer que o ICMS sobre lubrificantes e combustíveis incidirá uma só vez, a alíquota do imposto também poderá ser reduzida e restabelecida (mas não aumentada) sem observância da anterioridade comum (art. 150, III, *b*, da CF).

As contribuições sociais relativas à seguridade social, desde o texto inaugural da Constituição Federal, só podem ser exigidas após noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado (art. 195, § 6º, da CF), mas não estão sujeitas à anterioridade do exercício financeiro (a anterioridade de 90 dias neste caso incide isoladamente). É a denominada anterioridade noventária ou nonagesimal (cf. RE 232.896-PA, j. 2-8-1999), que, diante do art. 150,

III, *c*, da Constituição Federal (EC n. 42/2003), também passou a incidir sobre as demais contribuições sociais de natureza tributária.

Caso admitida a instituição de contribuição social por medida provisória (*v.* itens 2.2.2 e 3.3.2), o prazo de noventa dias será contado da primeira publicação da norma e não da sua eventual reedição ou conversão em lei, conforme Recursos Extraordinários 232.896 e 175.221.

Assim, caso ocorra o aumento de uma contribuição para a seguridade social por lei ou medida provisória publicada em 31 de março de 2011, a exigência majorada somente incidirá sobre fatos geradores ocorridos a partir de junho de 2011 (não está sujeita à anterioridade comum).

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

Nos termos do § 2º do art. 62 da Constituição Federal (redação da EC 32/2001), medida provisória que implique instituição ou majoração da espécie de tributo denominada imposto só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte, se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (*v.* item 2.2.2). As exigências de prévia conversão da Medida Provisória em lei e da observância do princípio da anterioridade comum não atingem os impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV (IPI) e V, e 154, II. O IPI, contudo, embora não esteja sujeito à anterioridade comum, está sujeito à anterioridade nonagesimal do art. 150, III, *c*, da Constituição Federal.

As exceções ao princípio da anterioridade só podem ser previstas por norma constitucional, não se admitindo lei complementar para tanto. A Constituição de 1967 (pela EC n. 8, de 1977) autorizava o alargamento das exceções nela previstas por lei complementar. A Constituição de 1988 não autoriza o alargamento por norma infraconstitucional.

Quanto à aplicabilidade do princípio da anterioridade no caso de revogação da isenção observe-se o item 5.7.1.

**TABELA**

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

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

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

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

Pode ocorrer, no entanto, que o fato gerador se tenha iniciado, mas não esteja consumado antes do decurso de determinado espaço de tempo, se aceita a teoria do fato gerador periódico. Conforme ensina Luciano Amaro (*Direito tributário brasileiro*, 8. ed., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 257), “é tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, à vista de fatos (ingressos financeiros, despesas etc.) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador.

Embora renomados tributaristas sustentem que o IR deve ser regulado por lei em vigor e publicada antes do início do ano-base, fundado na Constituição de 1967 o Supremo Tribunal Federal sumulou entendimento contrário. Ou seja, o fato gerador do imposto de renda se completa em 31 de dezembro, e assim a lei publicada até tal data aplica-se a todo o período. O entendimento do Supremo é prejudicial ao princípio da segurança de relações jurídicas (art. 116, II, do CTN).

Súmula 584 do STF: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.

O próprio Supremo Tribunal Federal, porém, em 1992 decidiu de forma a indicar que já não seria possível adotar regras que não exteriorizem o sistema de bases correntes, pelo qual a cada aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica ocorre o fato gerador (RE 146.733-9). É o respeito ao princípio da irretroatividade, previsto no art. 150, III, *a*, da Constituição da República, conforme decidiu o E. TRF da 4ª Região ao julgar o Mandado de Segurança n. 91.04.01728-5/SC.

Ocorre que referida orientação foi alterada pelo C. STF no julgamento do RE 194.612-1, de 24-3-1998, ocasião em que a Corte decidiu que lei editada em 28-12-1989 aumentando a alíquota de imposto de renda tinha incidência sobre todo o ano de 1989, “já que o fato gerador somente se completa e se caracteriza, ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro.

Estava, por conseguinte, em vigor, antes do exercício financeiro, que se inicia a 1º de janeiro do ano subsequente, o da declaração”.

A interpretação toma por base a denominada retroatividade retrospectiva, ou imprópria.

Pela Súmula 584 do STF, o fato gerador é complexo, ou seja, “só se considera consumado o fato gerador no fim do ano-base”.

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

Quanto ao lançamento, deve ser observada a legislação aplicável na data da ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente revogada ou modificada (art. 144 do CTN).

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

O princípio da irretroatividade é uma limitação à cobrança de tributos. Portanto, as leis exclusivamente interpretativas, as leis que deixem de definir um fato que não esteja definitivamente julgado como infração tanto no âmbito administrativo quanto na esfera judicial (REsp 295.762), aquelas que diminuem a penalidade prevista por ocasião da infração decorrente de fato que não está definitivamente julgado e sobretudo as que concedem remissão (perdão total ou parcial de uma dívida) ou anistia (perdão das penalidades tributárias) podem ser retroativas (art. 106 do CTN). Conforme se extrai da ADIn-MC 605, cabe ao Poder Judiciário interpretar a lei interpretativa e afastar seu efeito retroativo se verificar indevida inovação.

A irretroatividade é regra que se extrai da própria Constituição Federal, já que o CTN não é contudente neste sentido.

Quanto à aplicabilidade imediata da lei que estabelece novos procedimentos de apuração e fiscalização, observar o item 5.3 e o § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.

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

O princípio não impede a cobrança de impostos sobre a circulação de mercadorias em operações interestaduais ou intermunicipais, expressamente prevista na própria Lei Maior, nem afasta a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público ou seus concessionários (exigência autorizada pelo próprio inciso V do art. 150 da Constituição Federal e que será estudada no item 3.5.1).

O que se quer vedar é o tributo que tenha como hipótese de incidência o tráfego intermunicipal ou interestadual de pessoas ou

bens, o ir e vir dentro do território nacional. Nesse sentido a ADI/TJSP 135.661-0/6-00, que fundada no art. 160 da Constituição do Estado, afastou a taxa de manutenção turística instituída pelo Município de Aparecida.

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

A imunidade é uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Vale dizer: a Constituição impede que a lei de tributação inclua certos fatos na hipótese de incidência de impostos (impõe uma regra negativa de competência). Só há imunidade, em regra, quanto aos impostos. Excepcionalmente, porém, no art. 5º, XXXIV, LXXVI e LXXVII, da Constituição Federal está prevista a imunidade de taxas em relação ao direito de petição e certidão, ao registro de nascimento e à certidão de óbito para os reconhecidamente pobres e para as ações de *habeas corpus* e *habeas data*. No art. 149, § 2º, I, há imunidade da CIDE e outras contribuições sociais em relação às receitas decorrentes de exportação, enquanto no art. 85 do ADCT há imunidades quanto à extinta CPMF.

Na isenção, ao contrário, é a lei infraconstitucional que exclui algumas ocorrências da obrigação de pagar tributos (v. item 5.7.1).

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

A primeira das imunidades genéricas (protege contra impostos em geral e não contra imposto específico) é a imunidade recíproca.

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

A imunidade não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas

normas aplicáveis aos empreendimentos privados. Tal imunidade seria contrária ao princípio da liberdade de iniciativa (art. 150, § 3º, da CF).

Não estão imunes as atividades prestadas pela pessoa jurídica de direito público em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas que caracterize exploração de atividade econômica.

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

Há precedente do Supremo Tribunal Federal no sentido de que empresa pública que desenvolve típica, obrigatória e exclusiva atividade do Estado pode ser beneficiada pela imunidade (RE 407.099).

Quanto aos serviços públicos concedidos (contrato bilateral pelo qual um particular se obriga a prestar determinado serviço público, por sua conta e risco, mediante o recebimento de uma tarifa paga pelo usuário), há que se observar a disciplina do art. 13 do Código Tributário Nacional, ou seja, em regra a imunidade não beneficia os concessionários de serviços públicos, da mesma forma que não beneficia as empresas públicas e as sociedades de economia mista (§ 2º do art. 173 da CF). Exceção é o benefício concedido por lei do poder concedente com base no interesse comum, desde que observado o § 6º do art. 150 da Constituição Federal.

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

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

“Descabe, outrossim, imunidade ao imposto incidente sobre a operação de compra de imóvel, cujo sujeito passivo é o adquirente. Em outras palavras, a imunidade é exclusiva da autarquia ou fundação

pública. Se esta alienar o imóvel de sua propriedade a sujeito de direito privado, por exemplo, não gozará este último da não incidência do imposto sobre transmissão de imóvel” (Carlos Valder do Nascimento e outros, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 3. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 57).

Os agentes diplomáticos desfrutam de ampla isenção quanto aos atos de império, conforme se extrai da Convenção de Viena.

### 2.9.1. IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO (ART. 150, VI, B, DA CF)

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

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

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

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

A Lei n. 3.193/57 disciplina o procedimento a ser observado para que se obtenha a declaração de imunidade.

### 2.9.2. IMUNIDADE DOS PARTIDOS POLÍTICOS E SUAS FUNDAÇÕES, DAS ENTIDADES SINDICAIS DE TRABALHADORES (INCLUSIVE AS CENTRAIS SINDICAIS) E DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO OU

## DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS, OBSERVADOS OS REQUISITOS PREVISTOS EM LEI

A imunidade protege o patrimônio, a renda e os serviços, desde que relacionados com as finalidades essenciais dos entes explicitados.

Os partidos políticos fazem jus à imunidade quando regularmente registrados no TSE, na forma da Lei n. 9.096/95.

Quanto ao alcance da expressão “trabalhadores”, há controvérsias. Hugo de Brito Machado defende que a imunidade deve abranger as entidades sindicais em geral (*Curso*, cit., p. 197), enquanto Roque Antonio Carrazza exclui as entidades sindicais dos empregadores (*Curso*, cit., p. 346). A mim parece que a razão está com Hugo de Brito Machado.

A posição de Roque Carrazza encontra apoio na AC 8.872 do TAPR, 3ª Câm. Cív., AC 106.838.000 — Maringá, Juiz conv. Eugenio Achille Grandinetti, j. 19-8-1997, publ. em 5-9-1997, *Juis*, Saraiva, n. 17.

Em relação às entidades educacionais e assistenciais, a norma é de eficácia limitada, pois a fruição do benefício depende da observância das regras prescritas em lei complementar (art. 150, VI, *c*, da CF).

Há que esclarecer que não ter finalidades lucrativas não significa que a entrada de recursos deve ser limitada aos custos, pois as entidades podem e devem obter recursos destinados ao seu desenvolvimento. O que não pode ocorrer é a distribuição do patrimônio ou dos lucros, cujo destino é a aplicação integral na manutenção de seus objetivos institucionais no País. A entidade também deve manter escrituração regular de suas receitas e despesas (art. 14 do CTN).

A imunidade protege inclusive os imóveis de propriedade da entidade de assistência social e que são locados a terceiros, desde que o valor arrecadado se destine às suas atividades essenciais.

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

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

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

Ao julgar o Agravo de Instrumento no Agravo Regimental 535.922-3 (j. 30-9-2008), a 2ª Turma do STF concluiu que há Imunidade de ICMS quando a entidade adquire bem que passará a integrar o seu patrimônio.

As limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser reguladas por lei complementar, conforme determina o art. 146, II, da Carta Magna.

Quanto às entidades de previdência privada, merece destaque a Súmula 730 do STF, do seguinte teor: “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”.

Em sentido contrário a Súmula 5 do TRF da 2ª Região, de 1991 (anterior à Súmula 730 do STF), do seguinte teor:

“Preenchidos os requisitos do art. 14 do CTN e desde que não distribuam lucros, as instituições de previdência privada gozam da imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, *c*, da Carta Magna de 1988 (art. 19, III, *c*, da Constituição Federal de 1967), ainda que cobrem pelos benefícios e serviços prestados”.

### 2.9.3. IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO

Prevalece no Supremo Tribunal Federal a orientação de que a imunidade é objetiva (pertinente a um bem determinado, e não a uma

pessoa).

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

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

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que a imunidade alcança inclusive os álbuns de figurinha (que contribuem para que as crianças aprendam a lidar com veículos escritos de informação, cf. RE 221.239-6, j. 25-5-2004), as apostilas (RE 183.403) e os periódicos que apenas fornecem informações genéricas de utilidade pública, mesmo aqueles que sem caráter noticioso ou filosófico veiculam publicidade paga (a exemplo das listas telefônicas) — RE 101.441-5-RS.

Desde que não se descaracterizem, ou seja, desde que não sirvam apenas de veículos para a entrega de mercadorias, os livros, jornais e periódicos gozam de imunidade independentemente do seu conteúdo. Roque Carrazza (*Curso*, cit., p. 685) bem sustenta que até mesmo os periódicos fesceninos (que ferem os bons costumes) desfrutam da imunidade.

Há quem defenda, observado o aspecto teleológico da regra, que a imunidade deve abranger outros veículos de ideia que não o papel, como por exemplo os disquetes, CDs e fitas de vídeo de conteúdo didático, corrente que me parece a mais acertada. No fechamento desta edição a questão era objeto do RE 595.676, processado sob o rito da repercussão geral.

Reconhecendo a imunidade: EI 28.579-5-SP, 8ª Câmara de Direito Público, Rel. Paulo Travain, 1º-9-1999, m. v., *Juris*, Saraiva, n. 21.

Contra a imunidade: RE 267.690-SP, 1ª Turma do STF, j. 25-4-2000, v.u. e decisão monocrática proferida em 4-2-2010, pendente de embargos de declaração quando do fechamento desta edição, proferida no RE 330.817.

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

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

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

Livros em branco, a exemplo daqueles utilizados para registros contábeis, não desfrutam de imunidade.

#### 2.9.4. IMUNIDADES QUANTO A RENDIMENTOS DE APOSENTADORIA E PENSÃO

A imunidade, antes prevista no art. 153, § 2º, II, da Constituição da República (o IR não incide sobre proventos de aposentadoria dos maiores de 65 anos que não tenham outra renda), foi revogada pela Emenda Constitucional n. 20, de 1998.

#### 2.9.5. OUTRAS IMUNIDADES (IMUNIDADES ESPECÍFICAS)

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

Federal; 3. ouro definido por lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; 4. nas prestações de serviço de comunicação de rádio e televisão de recepção livre e gratuita; 5. art. 155, § 2º, XI, da Constituição Federal) (o valor do IPI não integra a base de cálculo do ICMS, desde que se trate de operação na qual incidam os dois impostos, o destinatário da mercadoria seja contribuinte do ICMS e a mercadoria seja destinada à comercialização ou industrialização). De acordo com o art. 156, § 2º, I, o ITBI não incide sobre transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens e direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. O art. 184, § 5º, estabelece que operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária não estão sujeitas a impostos federais, estaduais ou municipais; e o art. 195, § 7º, da Constituição Federal dispensa as entidades beneficentes de assistência social que preenchem os requisitos previstos em lei de recolher a contribuição patronal para a seguridade social.

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

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

Wanderley José Federighi destaca que esse princípio também é denominado “princípio da uniformidade geográfica” (*Direito tributário*, Atlas, 2000, p. 34). Outros denominam a uniformidade de “postulado da defesa da identidade de alíquotas”.

Admite-se, porém, em relação aos tributos federais, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do País. O incentivo há que se destinar ao progresso da região beneficiada e,

segundo entendo, a lei sobre o tema deve ser de natureza complementar, nos termos dos arts. 43, § 2º, III, 146 e 151, I, todos da Constituição Federal.

A respeito da Zona Franca de Manaus, observar item 17.1.1.

Do princípio da uniformidade decorre o critério da limitabilidade da tributação de renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e dos proventos de agentes dos Estados e Municípios, exposto no art. 151, II, da Lei Maior. O critério impede que as rendas auferidas dos Estados, Distrito Federal e Municípios sejam tributadas pela União em níveis superiores ao da tributação da renda paga por ela própria, União. Conforme ensina Hugo de Brito Machado, “é um reconhecimento de que, em face do fenômeno da repercussão, o tributo terminaria por atingir as próprias pessoas jurídicas pagadoras da renda tributável” (*Curso*, cit., p. 200).

Por fim, o inciso III veda as chamadas isenções heterônomas, ou seja, veda que a União conceda isenção de tributos da competência dos Estados ou dos municípios, salvo quando, excepcionalmente, exista autorização constitucional em sentido diverso (art. 156, § 3º, II, da CF).

Importante ressaltar, contudo, que a vedação do art. 151, III, da Constituição Federal se impõe nas relações internas dos entes políticos. Não impede, portanto, que, ao representar a soberania do País perante outras nações, a União celebre tratados que concedam isenção de tributo estadual ou municipal (ADIn 1.600 do STF e RE 229.096, j. 16-8-2007).

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

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

## QUADRO SINÓTICO – OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

<p><b>1. Das limitações ao poder de tributar</b></p>	<p>A competência tributária encontra limites na CF (arts. 5º, II, 150 a 152 etc.) e no CTN (arts. 9º a 11).</p>
<p><b>2. Princípio da legalidade (art. 150, I, da CF)</b></p>	<p>2.1. Conceito: Nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser por lei.</p>
	<p>2.2. Os impostos podem ser instituídos mediante medidas provisórias, observado o § 2º do art. 62 da CF.</p>
<p><b>3. Princípio da igualdade e da capacidade contributiva (art. 150, II, da CF)</b></p>	<p>É vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes de situação equivalente (art. 150, II, da CF).</p>
<p><b>4. Princípio da progressividade (arts. 145, § 1º, 150, II, 153, § 4º, e 182, § 4º, II, todos da CF)</b></p>	<p>Permite que as alíquotas sejam graduadas de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. A alíquota cresce à medida que a base de cálculo aumenta.</p>
<p><b>5. Princípio da proporcionalidade razoável — art. 150, IV, da CF)</b></p>	<p>É vedado à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.</p>
<p><b>6. Princípio da anterioridade</b></p>	<p>Anterioridade comum ou anterioridade do exercício financeiro: É vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, <i>b</i>).</p>
<p><b>7. Princípio da irretroatividade dos tributos (art. 150, III, <i>a</i>, da CF)</b></p>	<p>A lei nova não se aplica aos fatos geradores já consumados (art. 105 do CTN).</p>

<p><b>8. Princípio da liberdade de tráfego de pessoas ou bens (art. 150, V, da CF, e art. 9º, III, do CTN)</b></p>	<p>Veda-se que o tributo tenha como hipótese de incidência o ir e vir dentro do território nacional. Admite-se o pedágio pelo uso de vias especialmente conservadas pelo Poder Público e o ICMS.</p>
<p><b>9. Princípio da imunidade recíproca (art. 150, VI, a, da CF, e arts. 9º, 11 e s. do CTN)</b></p>	<p>É vedado à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, bem como sobre as <i>autarquias</i> e <i>fundações</i> mantidas pelo Poder Público (naquilo que está vinculado às suas <i>atividades essenciais</i>).</p>
<p><b>9. Princípio da imunidade recíproca (art. 150, VI, a, da CF, e arts. 9º, 11 e s. do CTN)</b></p>	<p>9.1. Imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, <i>b</i>, da CF).</p>
	<p>9.2. Imunidade dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores (inclusive as centrais sindicais) e das instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos, observados os requisitos previstos em lei.</p>
	<p>9.3. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.</p>
	<p>9.4. Imunidade quanto a rendimentos de aposentadoria e pensão A imunidade, antes prevista no art. 153, § 2º, II, da CF (o IR não incide sobre proventos de aposentadoria dos maiores de 65 anos que não tenham outra renda), foi revogada pela EC n. 20, de 1998.</p>
<p><b>10. Princípio da uniformidade tributária (art. 151 da CF)</b></p>	<p>É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Municípios, em detrimento de outro.</p>

### 3 CONCEITUAÇÃO DE TRIBUTO

#### 11. Princípio da não

#### diferenciação tributária

Conforme estabelece o art. 152 da CF e o art. 11 do CTN vedam aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. O art. 3º do Código Tributário Nacional, “Tributo é toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

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

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

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

É o princípio do *non olet*, no sentido de que o dinheiro não tem odor e de que não seria justo tributar a renda obtida lícitamente e deixar de tributar a renda decorrente de atividades ilícitas (HC 77.530, STF, j. 25-8-1998, *Juris*, Saraiva, n. 21). Quanto ao imposto de renda, a regra decorre do princípio da universalidade, pelo qual todas as pessoas que

auferirem renda e proventos de qualquer natureza ficarão sujeitas ao imposto (respeitadas as imunidades e isenções).

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

### 3.1. AS ESPÉCIES DO GÊNERO TRIBUTO

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

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

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

### 3.2. O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

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

I — Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (na iminência ou no caso de guerra externa também pode ser instituído o imposto

extraordinário — art. 154, II, da CF). Na hipótese de despesas extraordinárias, o empréstimo compulsório pode ser cobrado imediatamente após sua instituição, sem obedecer ao princípio da anterioridade.

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

II — No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, hipótese em que deve ser observado o princípio da anterioridade. Nesta segunda hipótese, o empréstimo compulsório servirá como uma antecipação da receita, ou seja, em vez de esperar muitos anos pelo ingresso dos recursos necessários ao investimento público urgente e de relevante interesse nacional, antecipa-se a receita com o empréstimo compulsório, cujo valor deve ser restituído ao contribuinte nos anos seguintes.

Conforme foi visto (item 2.2.2), não cabe medida provisória nos casos em que se exige lei complementar, entre outros motivos, porque a conversão da medida provisória em lei não depende do *quorum* de maioria absoluta previsto no art. 69 da Constituição Federal.

A aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório é vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Os valores obtidos com o empréstimo compulsório não integram o patrimônio público. Por ser restituível, o empréstimo compulsório não chega a transferir riquezas do setor privado para o Estado.

A mesma lei complementar que institui o empréstimo compulsório deve disciplinar sua devolução e o prazo de resgate. E a devolução deve dar-se em moeda corrente e garantir o poder aquisitivo da moeda (no mínimo a atualização monetária), sob pena de caracterizar o confisco vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal. Roque Carrazza, porém, adverte que a doutrina tradicional entende que a restituição deve observar a vontade da lei, que pode ou não prever a atualização monetária e a incidência de juros (*Curso*, cit., p. 296).

Em respeito ao princípio da segurança das relações jurídicas e da boa-fé, prevalece o entendimento segundo o qual a lei complementar que institui o empréstimo compulsório e sua restituição vincula o

legislador. Do contrário, novas leis poderiam ser editadas procrastinando *ad aeternum* a devolução do empréstimo compulsório.

É princípio geral de direito tributário que a destinação do produto da arrecadação não lhe altera a natureza jurídica (art. 4º, II, do CTN). Portanto, não é porque o empréstimo compulsório volta ao contribuinte que ele deixa de ser um tributo.

O empréstimo compulsório não se perpetua no tempo, só devendo ser exigido enquanto estiver presente o pressuposto constitucional que autorizou sua instituição.

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

A Súmula 418 do STF, que via no empréstimo compulsório um contrato coativo e não um tributo, está superada.

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

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

O art. 149 da Constituição Federal prevê as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico (de caráter extrafiscal, caracterizadas pela finalidade interventiva específica) e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Contribuições sociais são aquelas destinadas a financiar a concretização dos direitos sociais previstos na Constituição Federal, ou seja, o direito à seguridade social (sistema que engloba a previdência social, a saúde pública e a assistência social), à habitação, à educação etc. Têm função fiscal (v. item 1.5 sobre as funções dos tributos).

As contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) têm função regulatória da economia ou do mercado de consumo (função

extrafiscal).

As contribuições profissionais são instituídas em favor de categorias profissionais (sindicatos de empregados) ou econômicas (sindicatos de empregadores). São as denominadas contribuições sindicais, que têm função parafiscal e são exigíveis de todos os integrantes da categoria, sindicalizados ou não (já que as ações dos sindicatos beneficiam a todos).

Quanto às anuidades devidas à OAB, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar os Embargos de Divergência em REsp 463.258-SC, j. 10-12-2003, decidiu que a OAB é uma autarquia *sui generis* e como tal diferencia-se das demais entidades que fiscalizam as profissões. Por isso as contribuições cobradas pela OAB não têm natureza tributária, e eventual execução deve ser feita com base no Código de Processo Civil e não na Lei de Execuções Fiscais.

O sujeito passivo das contribuições de intervenção no domínio econômico é o agente econômico submetido à intervenção, enquanto o sujeito passivo das chamadas contribuições profissionais é o integrante da respectiva categoria profissional.

### 3.3.1. A CONTRIBUIÇÃO SINDICAL E A CONTRIBUIÇÃO CONFEDERATIVA

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

O art. 580 da CLT disciplina a importância devida a título de contribuição sindical por empregados, empregadores e autônomos. Para os empregados a importância corresponde à remuneração de 1 dia de trabalho por ano.

Nos termos do art. 24 da Lei n. 8.847/94, a Contribuição Sindical Rural é devida à Confederação Nacional da Agricultura (CNA) e à Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura (CONTAG).

A lei que institui ou majora as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições sindicais previstas no art. 149

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

Desde a Emenda Constitucional n. 45 compete à Justiça do Trabalho o processo de cobrança da contribuição sindical (REsp 962.940, j. 23-10-2007), salvo se a cobrança for pertinente à contribuição do servidor público com vínculo estatutário, quando a competência será da justiça comum federal ou estadual (CC/STJ 69.025).

Alexandre de Moraes sustenta que a contribuição profissional (sindical) é compulsória e atinge todos os integrantes de uma mesma categoria profissional, mesmo os não sindicalizados (*Direito constitucional*, 6. ed., São Paulo, Atlas, 1999, p. 193).

A contribuição confederativa só pode ser exigida dos filiados dos sindicatos que integram a confederação (STF, *RT*, 758:121). Confederações sindicais são aquelas integradas por no mínimo três federações (de empregados, de empregadores ou mesmo de profissionais liberais) e que tenham sede na capital federal, conforme estabelece o art. 535 da CLT.

Nesse sentido a Súmula 666 do STF, do seguinte teor: “A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição Federal só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo”.

### 3.3.2. AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

A seguridade social (sistema que engloba a assistência social, a previdência social e o sistema público de saúde), prevista no art. 195 da Lei Magna, é financiada por toda a sociedade, direta ou indiretamente, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União (art. 165, § 5º, III), dos Estados-Membros, do Distrito Federal, dos Municípios e das seguintes contribuições:

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

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

De acordo com a Súmula 688 do STF, é legítima inclusive a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário.

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

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

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

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

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

De acordo com o *caput* e o § 18 do art. 40 da Constituição Federal (na redação da EC n. 41), aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas. Somente incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal (e que garante imunidade para os segurados e pensionistas por ele beneficiados) com percentual igual ao estabelecido para os servidores da ativa, titulares de cargos efetivos ou vitalícios.

Em relação àqueles que já recebiam proventos de aposentadoria ou pensão antes de a Emenda Constitucional n. 41 entrar em vigor, a nova contribuição é questionável quanto à sua constitucionalidade. O C. STF, contudo, ao julgar a ADIn 3.128 (j. 18-8-2004), considerou constitucional a exigência, já que não há direito adquirido em relação à carga tributária.

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

### 3.3.3. A CPMF, A COFINS, A CSSL, O PIS/PASEP, O FGTS E O FINSOCIAL

A CPMF, criada pela Emenda Constitucional n. 12/96 (que inseriu o art. 74 ao ADCT), instituída pela Lei n. 9.311/96, prorrogada por trinta e seis meses pela Emenda Constitucional n. 21, de 10-3-1999, e novamente prorrogada (até 31-12-2007) pela Emenda Constitucional n. 42, tinha por fato gerador a movimentação ou transmissão de valores, de créditos e de direitos de natureza financeira. No final de 2007 foi rejeitada a PEC que visava a sua prorrogação até 2011.

A Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) das pessoas jurídicas e entes equiparados pela legislação do Imposto de Renda também se

destina ao financiamento da seguridade social, estando disciplinada pelas Leis n. 7.689/88 e n. 9.430/96 (arts. 28 e s.). Sua alíquota é variável e a base de cálculo é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda.

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3.3.4. A COSIP

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

### 3.3.5. A CIDE SOBRE DERIVADOS DE PETRÓLEO, GÁS NATURAL E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL

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

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

Os recursos arrecadados serão destinados: **a)** ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; **b)** ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; **c)** ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

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

A Emenda Constitucional n. 42 deu nova redação ao inciso II do art. 149, explicitando que as Contribuições de Intervenção no Domínio

Econômico (CIDE) incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços. Estabeleceu, ainda, que: a alíquota pode ser *ad valorem* ou específica (art. 149, § 2º, III, *a* e *b*); na forma da lei a pessoa física destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica; e a lei definirá as hipóteses em que a contribuição será monofásica (incidirá apenas uma vez).

O inciso III do art. 159 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional n. 44/2004, estabelece que, na forma da lei, 29% dos recursos da CIDE sobre derivados de petróleo sejam repassados aos Estados e Distrito Federal, respeitada a destinação antes especificada. E o § 4º do mesmo artigo dita que 25% do valor repassado a cada Estado serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei (art. 93 do ADCT).

Por fim, o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal estabelece que as receitas decorrentes de exportação estão imunes à CIDE e às demais contribuições sociais previstas no *caput* do art. 149 da Constituição Federal.

### 3.4. AS TAXAS

As taxas (art. 145, II, da CF e art. 77 do CTN) têm como fato gerador o exercício regular do Poder de Polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou colocado a sua disposição (*v.* art. 79 do CTN). Em síntese, seu fundamento é um fato do Estado.

#### 3.4.1. A TAXA DECORRENTE DO EXERCÍCIO REGULAR DO PODER DE POLÍCIA

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

Observe-se que a taxa decorrente do Poder de Polícia tem por justificativa o efetivo exercício de atos relacionados a esse poder.

Para cobrança com base no exercício do Poder de Polícia impõe-se que haja órgão administrativo que exercite o Poder de Polícia do ente tributante (REsp 261.571).

### 3.4.2. A TAXA E OS SERVIÇOS PÚBLICOS DISPONIBILIZADOS

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

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

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

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

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

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

Os serviços são divisíveis quando suscetíveis de utilização separadamente por parte dos seus usuários. Utilização individual e

mensurável, a exemplo da certidão expedida a requerimento do interessado.

No passado surgiu grande polêmica em relação às “taxas de iluminação pública”, incluídas nas contas de luz. A respeito merece transcrição a seguinte lição de Hugo de Brito Machado (*Curso*, cit., p. 321):

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

Roque Antonio Carrazza (*Curso*, cit., p. 271 e 272) aborda o tema com a seguinte lição:

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

A lição de Roque Carrazza bem demonstra a inconstitucionalidade da denominada “taxa 190”, cuja instituição chegou a ser cogitada pelo Governo de São Paulo e que teria por finalidade investimentos na segurança pública (serviço disponibilizado para um número indeterminado de pessoas) e por contribuintes, os titulares de direitos de uso sobre linha telefônica.

Como alguns serviços públicos essenciais são obrigatórios por imposição de lei, para muitos autores o seu não pagamento autoriza somente a propositura da execução fiscal, sendo vedado ao Estado deixar de fornecer o serviço obrigatório essencial no caso de mora do

usuário (cf. Hely Lopes Meirelles, *Direito administrativo*, cit., p. 297, e Roque Carrazza, *Curso*, cit., p. 279, nota 56).

Tem prevalecido, porém, a orientação contida nos art. 6º, § 3º, da Lei n. 8.987/95 e art. 17 da Lei n. 9.427/96, bem como na Resolução n. 456/2000 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que autorizam a suspensão do fornecimento de água e energia elétrica em caso de não pagamento, após a formalização de aviso prévio, predominando assim o interesse coletivo e não o individual na continuidade do serviço.

A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos ao dos impostos, conforme se extrai do art. 145, § 2º, da CF, c/c o art. 77, parágrafo único, do CTN.

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

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

No Município de São Paulo a Lei n. 13.478/2002, já revogada, instituiu a Taxa de Resíduos Sólidos Domiciliares, pela qual se atribuiu ao contribuinte declarar a média de sua produção. Tentou-se, assim, contornar a indivisibilidade que tem fundamentado as decisões contrárias à cobrança de taxa de lixo mediante taxa.

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

Competente para instituir e cobrar a taxa é a pessoa política (União, Estados, DF ou Municípios) legitimada para a realização da atividade

que caracterize o fato gerador do tributo.

Os emolumentos cobrados pelos serviços notariais e de registro têm natureza de taxa.

### 3.5. A TARIFA

A tarifa, por sua vez, é o preço público cobrado pela utilização de serviços facultativos (e não compulsórios) que a administração pública ou seus delegados colocam à disposição da população (serviço de uso facultativo, a exemplo do telefone). Quando o seu valor é destinado aos cofres públicos, integra a receita originária dos entes políticos (v. item A.2).

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

Ou seja: se determinado serviço, no local onde é colocado à disposição da população, é compulsório e seu fornecedor exclusivo é um ente estatal ou seu agente delegado, a remuneração dar-se-á através da taxa e sofrerá as limitações impostas pelos princípios gerais da tributação (legalidade, anterioridade etc.). Por outro lado, quando a utilização ou não do serviço público é facultativa, pois de outra forma a necessidade pode ser satisfeita, a remuneração do serviço público dar-se-á pelo chamado preço público, que não está sujeito às regras da tributação (pode inclusive ser fixado por simples ato administrativo). O preço decorre de uma avença praticada com ampla liberdade entre as partes.

O C. STF, ao julgar o AgRg no RE 201.630, reconheceu que o serviço de fornecimento de água é remunerado por meio de preço público. No mesmo sentido, ao julgar o EREsp 690.609, o STJ decidiu que a contraprestação do serviço de água e esgoto se faz por meio de tarifa.

Observo, porém, que parte da doutrina, a exemplo de Rubens Gomes de Souza, sustenta que atividades públicas são remuneradas

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

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

### 3.5.1. O PEDÁGIO

O pedágio, como define Hely Lopes Meirelles na obra *Direito municipal brasileiro* (6. ed., São Paulo, Malheiros, 1993, p. 147), “é a modalidade de preço público (não confundir com taxa) cobrado pela utilização de obras viárias com características especiais que facilitem o trânsito e o tráfego de veículos e de pedestres”. Roque Carrazza (*Curso*, cit., p. 282-4), no entanto, leciona que o pedágio tipifica verdadeira taxa de serviço, baseando-se para tanto na redação do art. 150, V, da Constituição Federal.

Bernardo Ribeiro de Moraes, em seu *Compêndio de direito tributário* (cit., 3. ed., v. I, p. 344), sustenta que “Pela Constituição de 1988, agora, o pedágio foi guindado à natureza de tributo específico, devido pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. Trata-se de uma nova taxa”. No mesmo sentido as lições de Ives Gandra e Celso Bastos (*Comentários à Constituição do Brasil*, São Paulo, Saraiva, 1990, v. 6, t. I, p. 166).

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

### 3.5.2. A TARIFA ZERO

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

Preço político é a denominação dada aos subsídios ofertados pelo Poder Público para que determinados bens ou serviços (em regra essenciais ao bem-estar) sejam acessíveis para um número maior de pessoas.

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

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

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

O art. 2º do Decreto-Lei n. 195/67 só prevê a contribuição de melhoria em relação ao imóvel privado.

Cada contribuinte não pode ser obrigado a pagar quantia superior à valorização de seu imóvel. O total arrecadado, por sua vez, não pode ser superior ao custo da obra (art. 81 do CTN), conforme ensinam os professores Hugo de Brito Machado (*Curso*, cit, p. 333), Hely Lopes Meirelles (*Direito municipal*, cit., p. 143) e José Afonso da Silva (*O município na Constituição de 1988*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989, p. 47).

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

seu imóvel), não há qualquer proibição de que o total arrecadado supere o custo total da obra.

Entendo que a razão está com os primeiros mestres citados, pois a limitação ao valor total da obra encontra respaldo no art. 146, III, da Constituição Federal c/c o art. 81 do Código Tributário Nacional (este último recepcionado pela CF de 1988 — ADCT, art. 34, § 5º), e melhor se adapta à natureza da contribuição de melhoria. Em síntese, a contribuição de melhoria tem como limite geral o custo da obra, e como limite individual a valorização do imóvel beneficiado.

Nesse sentido decidiu a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça ao julgar o Recurso Especial n. 200.283, em 4-5-1999, bem como a 2ª Turma do mesmo Tribunal ao julgar o REsp 362.788-RS, em 28-5-2002.

De qualquer forma, conforme muito bem esclarece Roque Carrazza, “nos países onde a contribuição de melhoria é regularmente arrecadada, a especulação imobiliária diminuiu sensivelmente. De fato, neles, nenhuma pessoa adquire imóvel localizado em zona periférica, com o fito exclusivo de, com as obras públicas que cedo ou tarde virão, locupletar-se às expensas da comunidade que as custeia” (*Curso*, cit., p. 289, nota 73).

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

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

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

Conforme exemplifica Hugo de Brito Machado, “na pavimentação de uma avenida, a contribuição pode ser lançada em relação aos imóveis da área onde vai ficando pronta a pavimentação” (*Curso*, cit., p. 334). No mesmo sentido, *JTA*, 147:140 e *RT*, 714:146.

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

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

Costuma-se afirmar que em relação aos tributos vinculados há alguma atividade estatal específica, como ocorre com as taxas e com as contribuições de melhoria. Na hipótese, a competência é comum, ou seja, competente é aquele que presta o serviço público ou aquele que realiza a obra pública, seja a União, seja o Estado-Membro, o Distrito Federal ou o Município.

Somente a pessoa jurídica de direito público que exercita a atividade estatal específica é que pode instituir a taxa ou a contribuição de melhoria. É necessário, para a instituição e cobrança da taxa, que a entidade estatal interessada tenha competência para exercer a atividade que constitua o respectivo fato gerador (*RTJ*, 107:1295-1298).

A competência para o exercício de determinadas atividades estatais é matéria ligada ao direito administrativo e não ao direito tributário.

### 3.7. OS IMPOSTOS

Imposto, conforme consta do art. 16 do Código Tributário Nacional, é o “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica”. Por isso, costuma-se afirmar que o imposto é uma exação (exigência) não vinculada, uma exigência cujo fato gerador não se liga a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte ou por ele provocada. Independe de contraprestação específica.

Observe-se, ainda, que o valor obtido com impostos não pode ser vinculado a um fundo, órgão ou despesa específica, salvo expressa previsão constitucional nesse sentido (Princípio da Não Afetação — item D6 do último capítulo).

A atividade estatal específica e divisível, efetiva ou potencial, solicitada, provocada ou colocada à disposição do contribuinte, autoriza a imposição da taxa (exação vinculada).

A contribuição de melhoria indeniza uma valorização efetiva recebida em imóvel do contribuinte por efeito de obra pública realizada na região do seu imóvel (exação vinculada).

O empréstimo compulsório e as contribuições especiais e previdenciárias são instituídos para atender a situações específicas, como já foi estudado.

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

A prestação patrimonial do contribuinte do imposto é unilateral, porque não faz nascer para a entidade tributante qualquer dever específico em relação ao contribuinte.

Observe-se, no item D.6, exceções constitucionais ao princípio da não vinculação dos impostos.

O imposto tem seu fundamento de validade na competência tributária da pessoa política que o instituiu, embora sua cobrança (capacidade tributária ativa) possa ser atribuída a terceira pessoa (v. item 1.4).

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

Embora a distinção não seja estritamente jurídica, visto que o contribuinte do imposto é sempre uma pessoa (física ou jurídica), há quem faça referência a impostos pessoais (o IR, p. ex., diz respeito à pessoa que auferiu rendimentos líquidos) e impostos reais (p. ex., o IPTU, que se refere a um imóvel urbano, a uma coisa).

O Supremo Tribunal Federal reiteradamente já decidiu que o IPTU é “inequivocamente um imposto real, porquanto ele tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado na zona urbana do município, sem levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor” (RE 204.827-5, j. 12-12-1996, item 2.4).

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

Impostos “indiretos”, ou “que repercutem”, são aqueles cuja carga financeira é suportada não pelo contribuinte (contribuinte de direito), mas por terceira pessoa, que não realizou o fato imponible (contribuinte de fato). Normalmente essa terceira pessoa é o consumidor final, que, ao adquirir a mercadoria, verá embutido no seu preço final o *quantum* do imposto (ICMS, p. ex.). Ocorre, portanto, o fenômeno que Regina Helena da Costa denomina repercussão econômica ou translação tributária.

Na prática, porém, nem sempre é fácil distinguir quando um tributo tem o ônus transferido para terceiros ou é suportado pelo contribuinte.

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

Há precedentes autorizando que o consumidor final, ou seja, aquele que efetivamente assumiu o encargo financeiro do ICMS indevido, pleiteie a sua restituição (REsp 24.772/SP, 2ª Turma do STJ, j. 7-11-1994. Contudo, a partir do julgamento do RE 903.394, pelo rito do art. 543-C do CPC, o STJ passou a restringir os direitos do contribuinte de fato.

Os impostos se distinguem entre si pelos respectivos fatos geradores. E com base nessa distinção são atribuídos às diversas

pessoas políticas do Estado Federal Brasileiro (União, Estados, DF e Municípios).

O legislador ordinário não pode cuidar da repartição da competência.

A Constituição Federal consigna nominalmente os impostos que são da União, dos Estados-Membros (ICMS, IPVA, ITCMD) e dos Municípios (IPTU, ITBI e ISS).

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

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

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

Entende-se que o art. 17 do Código Tributário Nacional, que não permitia a criação de impostos diversos daqueles expressamente previstos na Constituição, está revogado desde a Emenda Constitucional de 1969, cujos arts. 21 e 22 tinham redação semelhante àquela do art. 154, I, da Constituição de 1988 (que confere competência residual à União, somente à União).

Imposto não cumulativo é aquele que admite a compensação do valor já cobrado anteriormente, pelo mesmo imposto, em cada nova operação mercantil (a matéria será analisada mais amplamente por ocasião do estudo do ICMS). Ver o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal e o art. 19 da lei do ICMS (Lei Complementar n. 87/96).

### 3.8. OS CRIMES FISCAIS

O estudo dos crimes tributários comporta divisão entre os crimes praticados pelo funcionário público e os praticados pelos contribuintes ou responsáveis tributários.

Considera-se funcionário público, para fins penais (art. 327 do CP, com a redação da Lei n. 9.983/2000), todo aquele que exerce cargo, emprego ou função pública, de forma transitória ou permanente, com ou sem remuneração. Equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa de serviço contratada ou conveniada para o exercício de função típica da Administração Pública.

Dentre os crimes dessa natureza praticados por funcionário público, podemos citar o excesso de exação previsto no art. 316, § 1º, do Código Penal (exigir tributo ou contribuição social que sabe ou devia saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza), a corrupção passiva (art. 3º, II, da Lei n. 8.137/90), a facilitação do contrabando ou do descaminho (art. 318 do CP), a prevaricação (retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício, ou praticá-lo contra disposição expressa de lei, para satisfazer interesse ou sentimento pessoal — art. 319 do CP), a condescendência criminosa (art. 320 do CP — deixar o funcionário de responsabilizar subordinado ou denunciar colega que cometeu infração no exercício do cargo), a advocacia administrativa (valer-se da condição de funcionário para patrocinar, direta ou indiretamente, interesse de particular junto à Administração Fazendária — art. 3º, III, da Lei n. 8.137/90), a alteração de sistema de informações sem autorização da autoridade competente ou a inserção neste de dados falsos (arts. 313-A e 313-B do CP, nos termos da Lei n. 9.983/2000) e violação de sigilo profissional, revelando fato de que tem ciência em razão do cargo e que deve permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação (arts. 325 do CP e 198 do CTN). A Lei n. 8.137/90 (que trata dos crimes contra a ordem tributária), em seu art. 3º, II, também tipifica como crime a conduta de extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social.

Quanto aos crimes fiscais praticados por contribuintes, normalmente qualificados dentre os “crimes do colarinho branco” (*white collar crimes*), merecem destaque as seguintes questões:

1. O diploma básico da tipificação desses delitos é a Lei n. 8.137/90, em especial seus arts. 1º e 2º.

2. O art. 83 da Lei n. 9.430/96 estabelece que a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/90 somente será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário. Os defensores desse dispositivo sustentam que a supressão ou redução do tributo, apurado na esfera administrativa, descaracteriza a materialidade do delito necessária ao acolhimento da denúncia.

3. Concluído o julgamento de *habeas corpus* (HC 81.611/DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10-12-2003), no qual se questionava a possibilidade de oferecimento e recebimento de denúncia pela suposta prática de crime contra a ordem tributária, enquanto pendente de apreciação a impugnação do lançamento apresentada em sede administrativa (v. Informativos 286, 326 e 333), o Supremo Tribunal Federal decidiu que nos crimes do art. 1º da Lei n. 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, configurando-se como elemento essencial à exigibilidade da obrigação tributária, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final em sede administrativa. Considerou-se, ainda, para a concessão da ordem, o fato de que, consumando-se o crime apenas com a constituição definitiva do lançamento, fica sem curso o prazo prescricional.

“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo” (Súmula Vinculante 24 do STF).

E no julgamento de mérito de ação direta ajuizada pelo Procurador-Geral da República contra o art. 83, *caput*, da Lei n. 9.430/96, o STF, na linha da orientação firmada no julgamento do *habeas corpus* acima noticiado, desacolheu o pedido formulado, mas destacou que a norma impugnada, sendo dirigida à autoridade fazendária, não impede a atuação do Ministério Público Federal no tocante à propositura da ação penal (até porque nem todos os crimes fiscais são materiais e, a

exemplo dos delitos tipificados no art. 2º da Lei n. 8.137/90, podem não exigir a conclusão do processo fiscal para que seja ofertada a denúncia mesmo sem as informações da autoridade fiscal).

4. O pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade, nos termos do art. 34 da Lei n. 9.249/95. Pelo emprego da analogia *in bonam partem*, parte da doutrina sustenta que o benefício deve ser aplicado a qualquer tributo. Nesse sentido, Roque Carrazza (*RT*, 728:433) e Suzana de Camargo Gomes (*RTRF* da 3ª Região, 38:95-116).

5. A Lei n. 9.983/2000 acrescentou os arts. 168-A e 337-A ao Código Penal e revogou o *caput* do art. 95 da Lei n. 8.212/91.

O primeiro (art. 168-A) cuida da apropriação indébita previdenciária, tipificando criminalmente, dentre outras, a conduta daquele que deixa de repassar para a Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes.

O § 2º do art. 168-A do Código Penal determina a extinção da punibilidade caso o agente, espontaneamente, antes do início da ação fiscal, declare, confesse e efetue o pagamento das contribuições que indevidamente não havia repassado, hipótese semelhante à denúncia espontânea analisada no item 8. O § 3º do mesmo dispositivo faculta ao juiz deixar de aplicar a pena (perdão judicial) ou aplicar somente a de multa caso o autor do delito seja primário, de bons antecedentes e: **a)** promova o pagamento entre o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia; ou **b)** tenha deixado de recolher contribuições cujo valor (incluídos os acessórios) seja igual ou inferior àquele estabelecido administrativamente como sendo o mínimo para o ajuizamento das execuções fiscais (a Lei n. 11.033/2004 fixa este valor em R\$ 10.000,00; a Súmula 132 do TCU e a decisão 466/95 daquele órgão autorizaram o arquivamento de feitos que resultavam em débitos inferiores a 1.500 UFIR). Observe-se, porém, que as restrições estão superadas pela Lei n. 10.684/2003, cujo art. 9º (destacado em seguida) ampliou a hipótese de extinção da punibilidade até mesmo para os casos de parcelamento cumprido.

O art. 337-A do Código Penal tipifica criminalmente a sonegação de contribuição previdenciária, estabelecendo a extinção da punibilidade

caso o agente, espontaneamente, antes do início da ação fiscal (expressão que deve ser compreendida como o início formal da fiscalização tributária por meio da lavratura do termo respectivo), declare e confesse as contribuições, importâncias ou valores, prestando as informações devidas à Previdência Social. Nessa hipótese o pagamento do valor devido não é requisito para a extinção da punibilidade, sendo inviável a aplicação da analogia (art. 168-A do CP) em prejuízo do acusado.

Se o agente que não confessou o débito espontaneamente for primário e de bons antecedentes, e desde que o valor das contribuições sonegadas e seus acessórios seja igual ou inferior àquele estabelecido pela Previdência Social, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais, o juiz pode deixar de aplicar a pena (perdão judicial) ou aplicar apenas a pena de multa.

De acordo com o art. 9º da Lei n. 10.684/2003, que, segundo entendo, não se aplica apenas aos parcelamentos nela especificados, é suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/90 e nos arts. 168 e 337-A do Código Penal durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento (v. tb. art. 15, § 3º, da Lei n. 9.964/2000). A prescrição penal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva e a punibilidade é extinta quando for pago integralmente o débito oriundo de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios. O benefício vale quando há parcelamento deferido pela autoridade tributária antes do trânsito em julgado da sentença condenatória (HC 85.048, julgado pela 1ª Turma do STF em 30-5-2006).

O C. STF, fundado no art. 9º da Lei n. 10.684/2003, concluiu que o pagamento do tributo a qualquer tempo (e não apenas antes do recebimento da denúncia) é causa de extinção da punibilidade (HC 81.929). A mesma orientação foi seguida para a concessão da ordem no HC 89.794.

Em março de 2009, ao julgar os HC 96.374 e 96.309, as duas Turmas do STF concluíram, fundadas no princípio da insignificância, que falta justa causa para a ação penal por crime de descaminho

quando a quantia sonegada não ultrapassar o valor previsto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002 (R\$ 10.000,00).

V., nos itens B.4 e B.4.1 desta Sinopse, condutas que caracterizam crimes contra as finanças públicas.

## QUADRO SINÓTICO – CONCEITUAÇÃO DE TRIBUTO

<p><b>1. Conceito</b></p>	<p>“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” (art. 3º do CTN).</p>
<p><b>2. Espécies de tributo</b></p>	<p>Os <i>impostos</i>, as <i>taxas</i>, as <i>contribuições de melhoria</i>, o <i>empréstimo compulsório</i> e as <i>contribuições sociais</i>.</p>
<p><b>3. O empréstimo compulsório</b></p>	<p>A União, mediante <i>lei complementar</i>, pode instituir empréstimos compulsórios nas seguintes hipóteses (art. 148 da CF): I — Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (não se submete a qualquer anterioridade); II — No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (exigência está sujeita à anterioridade do exercício financeiro e à anterioridade de noventa dias).</p>
<p><b>4. Das contribuições sociais, paraestatais, sindicais ou de previdência</b></p>	<p><b>4.1. Introdução</b> O art. 149 da Constituição prevê: <i>contribuições sociais; contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE); contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas</i>:</p>
	<p><b>4.2.</b> A contribuição sindical é de natureza tributária. A contribuição confederativa, não.</p>
	<p><b>4.3.</b> As contribuições para a seguridade social têm natureza de tributo.</p>
	<p><b>4.4.</b> A COFINS e a CSSL são contribuições destinadas à manutenção da seguridade social.</p>
	<p><b>4.5. A COSIP:</b> Os Municípios e o Distrito Federal podem instituí-la, facultando sua cobrança na fatura de consumo da energia elétrica (art. 149-A da CF).</p>
<p><b>4 6</b> A CIDE pode ser instituída pela União</p>	

<p><b>5. As taxas</b></p>	<p>As taxas têm como fato gerador o exercício regular do Poder de Polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de <i>serviço público específico</i> e <i>divisível</i>, prestado ao contribuinte ou colocado à sua disposição.</p>
<p><b>6. A tarifa</b></p>	<p>A tarifa é o preço público pela utilização de <i>serviços facultativos</i> que a administração pública ou seus delegados colocam à disposição da população.</p>
	<p><b>6.1. O pedágio</b> Quanto à sua natureza jurídica há várias posições na doutrina: <b>a)</b> modalidade de preço público; <b>b)</b> taxa de serviço; <b>c)</b> tributo específico – uma nova taxa.</p>
	<p><b>6.2. A tarifa zero</b> A tarifa zero somente deve ser aceita em casos de relevante interesse público.</p>
<p><b>7. Contribuições de melhoria (art. 145, III, da CF e arts. 81 e 82 do CTN)</b></p>	<p>A contribuição de melhoria tem como fato gerador a <i>valorização do imóvel</i> do contribuinte em razão de obra pública. A contribuição de melhoria tem como limite geral o custo da obra e, como limite individual, a valorização do imóvel beneficiado.</p>
<p><b>8. Os impostos</b></p>	<p>“Tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação <i>independente</i> de qualquer atividade estatal específica” (art. 16 do CTN).</p>
	<p><b>Distinções</b> → impostos <i>diretos</i>: são aqueles cuja carga econômica é suportada pelo próprio realizador do fato imponible. Ex.: o IR; impostos <i>indiretos</i> (ou <i>que repercutem</i>): são aqueles cuja carga financeira é suportada não pelo contribuinte de direito, mas por terceira pessoa, que não realizou o fato imponible (contribuinte de fato). Ex.: o ICMS que é embutido no preço das mercadorias.</p>
	<p>A <i>representação fiscal</i> para fins penais relativa</p>

## 4 A REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

### 9. Os crimes fiscais

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

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

Nesse sentido, o seguinte parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN/CAT/n. 557-A/95): “A nova disciplina constitucional (CF/88, arts. 157, I, e 158, I), por não ter estabelecido quaisquer restrições ou formalidades especiais à incorporação da receita, nem tratamento diferenciado quanto às retenções efetuadas por pessoas jurídicas de direito público interno e suas autarquias e fundações, a nosso ver, admite a imediata incorporação do produto arrecadado às receitas dos Estados, Municípios e Distrito Federal, independentemente de autorização de qualquer órgão federal”.

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

Eventuais litígios sobre tributo cujo destinatário é o Estado ou o município são dirimidos pela justiça estadual, conforme AgRg no REsp 710.439, STJ e AI 577.516, j. 20-10-2009, STF.

Súmula 447 do STJ: “Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte

proposta por seus servidores”.

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

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

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

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

**1.1)** Os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), antes previstos nos arts. 88 a 91 do Código Tributário Nacional, hoje estão disciplinados pela Lei Complementar n. 62/89 (declarada inconstitucional no julgamento das ADIns 875, 1.987, 2.727 e 3.243, efetivado com modulação para que a lei existente produza efeitos até 31-12-2012) e pela Lei Ordinária n. 8.016/90. 85% dos recursos do FPE são distribuídos às unidades da federação integrantes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste; 15% às unidades que integram as regiões Sul e Sudeste.

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

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

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

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

Em princípio é vedada a retenção, a qualquer título, dos valores que devem ser transferidos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Contudo, as Emendas Constitucionais n. 3/93 e n. 29/2000 (que alteraram a redação do parágrafo único ao art. 160 da CF) estabeleceram que a vedação não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias (alguns Municípios podem ter retidas as

transferências da União porque são devedores da Previdência Social — o INSS é uma autarquia federal), ou à comprovação de que foi aplicado o mínimo exigido em programas de saúde (arts. 198 da CF e 78 do ADCT).

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

As Leis Complementares ns. 124 e 125, de 2007, criam as novas SUDAM (Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia) e SUDENE (Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste). A SUDAM traz regras e prevê receitas destinadas ao desenvolvimento dos Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Rondônia, Roraima, Tocantins, Pará e parte do Maranhão. A SUDENE, por sua vez, contempla os Estados da região nordeste e alguns municípios dos Estados de Minas Gerais e Espírito Santo.

#### 4.1. OS TRIBUNAIS DE CONTAS

Compete ao Tribunal de Contas da União efetuar os cálculos das quotas referentes ao Fundo de Participação.

O Tribunal de Contas é um órgão de apoio dos Poderes da República que auxilia o Poder Legislativo na realização do controle externo da gestão do patrimônio público.

Embora disciplinado no capítulo da Constituição Federal pertinente ao Poder Legislativo (e por isso muitos classificam os Tribunais de Contas como órgão auxiliar do Poder Legislativo), o Tribunal de Contas tem as mesmas garantias de independência que o constituinte reservou aos Tribunais Judiciários.

As inspeções e auditorias do Tribunal de Contas da União são realizadas por iniciativa do próprio Tribunal ou da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou das comissões das respectivas casas.

Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar ilegalidade ou irregularidade ao Tribunal de Contas da União. Mesmo sem a lei específica, com base no direito da petição a denúncia pode ser encaminhada. É o denominado controle privado das contas públicas.

De acordo com a Súmula Vinculante 3 do STF, “Nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão”.

#### 4.1.1. O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

O Tribunal de Contas da União é formado por nove ministros. Um terço deles (3) é escolhido pelo Presidente da República, com a aprovação do Senado Federal. Destes, dois, alternadamente, devem ser escolhidos entre os membros do Ministério Público Federal e auditores que atuam junto ao Tribunal, conforme lista tríplice elaborada por este. Os outros seis ministros (2/3) são escolhidos pelo Congresso Nacional.

A escolha dos ministros do Tribunal de Contas da União está disciplinada pelo Decreto Legislativo n. 6/93.

Os nove membros serão escolhidos entre os brasileiros que preenchem os seguintes requisitos:

- a) mais de 35 anos e menos de 65 anos;
- b) idoneidade moral e reputação ilibada;
- c) notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública;
- d) mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos referidos anteriormente.

Os ministros do Tribunal de Contas da União têm as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos ministros do Superior Tribunal de Justiça.

Além de emitir pareceres (em 60 dias) das contas anuais do Presidente da República, exercer fiscalização e representar aos órgãos competentes sobre as irregularidades apuradas, o Tribunal de Contas da União julga contas dos administradores e de outros responsáveis por bens e valores públicos. No caso do Presidente da República, o julgamento das contas é ato privativo do Congresso Nacional (art. 49, IX, da CF), competindo a esse Tribunal tão somente a elaboração de parecer prévio.

Constatando a irregularidade de ato ou contrato, o Tribunal de Contas da União representa ao Congresso Nacional, solicitando as medidas cabíveis. Se em noventa dias nada for decidido pelo Congresso Nacional (que julga politicamente e pode decidir não determinar qualquer medida), o próprio Tribunal decidirá a respeito, podendo inclusive sustar a execução do ato ou de contrato impugnado.

As decisões dos Tribunais de Contas têm natureza administrativa e estão sujeitas ao controle jurisdicional. Nelson Nery (*Código de Processo Civil comentado*, 8. ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2004, p. 229) sustenta que também cabe recurso administrativo ao Poder Legislativo.

“O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público” (Súmula 347 do STF). A decisão terá efeito para o caso concreto e não *erga omnes*.

Os responsáveis pelo controle interno devem dar ciência ao Tribunal de Contas da União de qualquer irregularidade apurada, sob pena de responsabilidade solidária.

## 4.2. OS TRIBUNAIS DE CONTAS DOS ESTADOS

Os Estados-Membros possuem os chamados Tribunais de Contas dos Estados, que são compostos por sete conselheiros.

De acordo com a Súmula 653 do STF, “No Tribunal de Contas estadual, composto por sete conselheiros, quatro devem ser escolhidos pela Assembleia Legislativa e três pelo Chefe do Poder Executivo estadual, cabendo a este indicar um dentre auditores e outro dentre membros do Ministério Público, e um terceiro à sua livre escolha”.

O controle externo dos recursos públicos do Estado é feito pelas Assembleias Legislativas com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados.

O julgamento das contas do governador do Estado, em São Paulo, é feito pela maioria absoluta dos membros da Assembleia Legislativa (mais da metade dos membros — art. 10, § 1º, da CE).

## 4.3. AS CONTAS MUNICIPAIS

É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais (art. 31, § 4º, da CF). É possível, no entanto, a criação de um Tribunal de Contas para auxiliar na fiscalização das contas de todos os Municípios de um Estado.

Os Tribunais de Contas Municipais existentes antes da Constituição de 1988, a exemplo de São Paulo, foram mantidos (art. 31, § 1º, da CF) e auxiliam as respectivas Câmaras Municipais no controle externo das contas públicas.

Nos Municípios onde não há Tribunais de Contas, o controle externo é feito pelas Câmaras Municipais dos Vereadores, com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado respectivo.

O § 3º do art. 31 da Constituição Federal estabelece que as contas dos municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

O parecer emitido pelo Tribunal de Contas, em relação às contas dos prefeitos, só não prevalece se derrubado por voto de dois terços (chamado de maioria qualificada) dos membros da respectiva Câmara Municipal (art. 31, § 2º, da CF).

Pela alínea **g** do inciso I do art. 1º da Lei Complementar n. 64/90 (Lei Federal das Inelegibilidades, na redação da Lei da Ficha Limpa – LC n. 135/2010), aquele que tiver suas contas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa e por decisão irrecurável de órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, fica inelegível pelos oito anos seguintes à data da decisão.

O Tribunal de Contas da União, os Tribunais de Contas dos Estados e os Tribunais de Contas Municipais prestam suas contas ao próprio Legislativo Federal, Estadual ou Municipal a que estão vinculados.

#### 4.4. O MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS

O Ministério Público, que atua junto ao Tribunal de Contas da União (art. 73, § 2º, I, da CF), é regido por lei ordinária de iniciativa do próprio Tribunal de Contas da União e não por lei complementar de

iniciativa do Procurador-Geral da República, embora seus membros (inclusive seu Procurador-Geral próprio) estejam sujeitos aos mesmos direitos, vedações e forma de investidura impostos aos integrantes do Ministério Público em geral (art. 130 da CF).

O poder de auto-organização do Tribunal de Contas da União e a constitucionalidade da Lei n. 8.443/92 (que dispõe sobre a sua organização e sua composição) já foram reconhecidos pelo Supremo Tribunal Federal (ADI n. 798-1-DF).

O ingresso na carreira se dá mediante concurso de provas e títulos.

Há decisão do Supremo Tribunal Federal no sentido de que no âmbito estadual devem ser observadas as regras do art. 75 da Constituição Federal (ADI n. 892-7-RS).

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, obrigatoriamente têm de divulgar os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar, e a expressão numérica dos critérios de rateio.

## QUADRO SINÓTICO – A REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

<p><b>1. Introdução</b></p>	<p>A repartição das receitas tributárias tem base legal nos arts. 157 a 162 da CF e nos arts. 83 a 94 do CTN.</p>
<p><b>2. Os Tribunais de Contas</b></p>	<p>Trata-se de órgão de apoio dos Poderes da República que auxilia o Poder Legislativo na realização do controle externo da gestão do patrimônio público.</p> <hr/> <p><b>2.1. O Tribunal de Contas da União</b> O TCU é formado por nove ministros. Suas decisões têm natureza administrativa e estão sujeitas ao controle jurisdicional.</p> <hr/> <p><b>2.2. Os Tribunais de Contas dos Estados</b> Os Estados-Membros possuem os chamados Tribunais de Contas dos Estados, que são compostos por sete conselheiros (v. Súmula 653 do STF sobre a forma de composição).</p>
<p><b>3. As contas municipais</b></p>	<p>É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais. É possível, no entanto, a criação de um Tribunal de Contas para auxiliar na fiscalização das contas de todos os Municípios de um Estado.</p>
<p><b>4. O Ministério Público junto ao Tribunal de Contas</b></p>	<p>O Ministério Público, que atua junto ao TCU, é regido por lei ordinária de iniciativa do próprio TCU; e seus membros estão sujeitos aos mesmos direitos, vedações e forma de investidura impostos aos integrantes do Ministério Público em geral (art. 130 da CF).</p>

## 5 DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA (ART. 113 DO CTN)

### 5.1. A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

A obrigação tributária surge da ocorrência de um fato previsto (hipótese de incidência, fato tributável, fato gerador *in abstracto*) em

lei como capaz de produzir este efeito. Ocorrido o fato gerador (fato imponível, fato gerador *in concreto*) previsto em lei, nasce a obrigação tributária principal, a obrigação patrimonial do sujeito passivo que tem por objeto o pagamento do tributo e/ou da penalidade pecuniária.

O § 7º do art. 150 da Constituição Federal, instituído pela Emenda Constitucional n. 3/93, estabelece que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição (a técnica não vale para empréstimos compulsórios ou taxas), cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente (fato gerador presumido que gera a substituição para frente ou progressiva). *V.* item 7.1.

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto uma obrigação de fazer ou não fazer prevista em favor da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Se não cumprida, a obrigação acessória, na modalidade de pena pecuniária, será exigida como se fora um tributo, com todas as garantias e privilégios inerentes a este (§ 3º do art. 113 do CTN). Pode subsistir mesmo com a dispensa do cumprimento da obrigação principal, a exemplo daqueles que estão isentos do imposto de renda, mas são obrigados a apresentar a respectiva declaração.

Visando combater a evasão fiscal, a Lei Complementar n. 104/2001 inseriu parágrafo único no art. 116 do Código Tributário, o qual autoriza que a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, regra que deverá ser regulamentada por lei ordinária.

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

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

## 5.2. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O lançamento é o ato declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário, conforme leciona Hugo de Brito Machado (*Curso*, cit., p. 121). Observe-se, porém, que mestres do porte de Paulo de Barros Carvalho ensinam que o crédito tributário nasce no exato momento em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no mundo físico exterior, aquele fato hipoteticamente descrito no suporte normativo (*Curso*, cit., p. 249 e 253). Sobre o tema também merece destaque a obra *Teoria da prova no direito tributário*, de Susy Gomes Hoffmann (Campinas, Copola Ed., 1999).

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

## 5.3. ESPÉCIES DE LANÇAMENTO

- a) Lançamento direto (de ofício) é aquele feito pela autoridade administrativa sem qualquer colaboração do contribuinte.
- b) Lançamento por declaração (misto) é aquele feito em face da declaração prestada pelo contribuinte ou por terceiro (art. 147 do CTN), sem a obrigação do pagamento antecipado.
- c) Lançamento por homologação (ou autolançamento) é aquele feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de calcular o tributo e antecipar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. É uma forma de pagamento antecipado sujeito à condição posterior da homologação (art. 150, § 1º, do CTN). Praticada a homologação, extingue-se o crédito tributário (art. 156, VII, do CTN).

Conforme consta da Súmula 436 do STJ, “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

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

Quanto ao prazo de decadência para o lançamento de ofício, caso o Fisco discorde do autolançamento, observar o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional e o item 5.5.1, *e*, desta Sinopse.

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

Dentro do prazo decadencial a Fazenda pode revisar o lançamento que padece de irregularidade praticada pela própria autoridade lançadora (art. 149 e parágrafo único do CTN).

Quanto aos erros prejudiciais à Fazenda, observar o item 8, relativo à denúncia espontânea. A ação anulatória do lançamento é analisada no item 19.2.

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

Ao apreciar a Medida Cautelar n. 6.257, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a possibilidade de a administração tributária utilizar retroativamente (a partir da Lei n. 9.311/96) informações decorrentes do cruzamento de dados da CPMF (não prorrogada a partir de 2008), para fins de constituição do crédito tributário (cf. prevê a Lei n. 10.174/2001).

Quanto às penalidades, a lei mais benéfica retroage (art. 106 do CTN), embora não exclua os atos definitivamente julgados (*v.* item 2.7).

A lavratura do auto de infração consoma o lançamento tributário, conforme será analisado com mais profundidade quando estudarmos a decadência e a prescrição (item 5.5.1).

#### 5.4. A INSCRIÇÃO DO DÉBITO NA DÍVIDA ATIVA

A inscrição do débito na dívida ativa não integra o lançamento, é posterior a ele e serve, dentre outras finalidades, para possibilitar a extração da Certidão de Dívida Ativa, a formalização do título executivo (§ 3º do art. 2º da Lei n. 6.830/80). Conforme tivemos oportunidade de sustentar na obra *Lei de Execução Fiscal comentada e anotada* (2. ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997, p. 45), “Não sendo efetuado o pagamento do valor lançado, no prazo fixado em lei, a Fazenda Pública inscreve a dívida, o que permite o controle da legalidade da exigência; anota em um livro específico ou em banco de dados o nome, o endereço do devedor e dos corresponsáveis conhecidos, o valor originário da dívida, o termo inicial dos juros e da correção monetária, a origem do crédito, sua natureza tributária ou não tributária, seu fundamento legal ou contratual, a data da inscrição e, se for o caso, o número do processo administrativo no qual o débito foi constituído (art. 201 do CTN e art. 2º, § 5º, da Lei 6.830/80)”. A inscrição constitui a dívida ativa.

A dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção relativa de certeza e liquidez (art. 3º da Lei n. 6.830/80).

Quanto à execução fiscal, observar o item 19.13.

## 5.5. DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Pode ocorrer a extinção de um crédito sem a extinção da obrigação, desde que a causa extintiva tenha afetado apenas a formalização do crédito. Cite-se para exemplo o erro no lançamento, que pode ser revisado (art. 149 do CTN).

Portanto, a regra prevista na parte final do § 1º do art. 113 do Código Tributário Nacional não é absoluta.

### 5.5.1. ESPÉCIES EXTINTIVAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 156 DO CTN)

a) *Pagamento*. É a entrega ao sujeito ativo de quantia correspondente ao crédito tributário (o valor da penalidade imposta por eventual

infração é somado ao valor do tributo — *v.* item 5.1). O pagamento de uma parcela não importa presunção do pagamento de outras.

Pela regra do Código Tributário Nacional, o pagamento é feito na repartição competente do domicílio do sujeito passivo (dívida *portable*), salvo se a legislação determinar forma diversa. Hoje, normalmente, é autorizado o pagamento nos estabelecimentos bancários.

No direito privado, ao contrário, a regra legal é a dívida *quérable*, pela qual o credor vai receber no domicílio do devedor.

Salvo estipulação em contrário na legislação, o vencimento ocorre trinta dias após a notificação (art. 160 do CTN). A notificação do sujeito passivo deve ser entregue em seu domicílio, salvo se este for incerto, quando então será admitida a forma editalícia. Dispensa-se a notificação quando há prova de que antes dela o contribuinte teve ciência do inteiro teor do lançamento (item 5.2).

Os juros de mora são de 1% ao mês (art. 161 do CTN) sobre o valor atualizado do débito, podendo a lei específica do tributo fixar percentual diverso (o art. 13 da Lei n. 9.065/95, c/c o art. 84, I, da Lei n. 8.981/95, prevê a Selic como índice substitutivo dos juros e da atualização monetária para tributos federais). Os índices de correção monetária utilizados pelos Estados e pelo Distrito Federal para a atualização dos débitos tributários não podem superar os índices aplicados pela União (RE 183.907). O Estado de São Paulo (Lei Estadual n. 10.175/98) e outros adotam a Selic. De acordo com o Enunciado n. 2 da Seção de Direito Público do TJSP, publicado em julho de 2009, “É constitucional e legal a aplicação da Taxa Selic como índice de atualização monetária e juros de mora na inadimplência tributária”.

A legislação tributária pode estabelecer descontos pela antecipação do pagamento (parágrafo único do art. 160 do CTN).

A consulta formulada pelo contribuinte (item 18.2) dentro do prazo do pagamento do tributo, enquanto pendente de resposta, impede a incidência de multa ou juros de mora.

O pagamento pode ser efetuado por moeda corrente, cheque, vale postal ou, se previsto em lei, por estampilhas (art. 162 do CTN).

O crédito pago por cheque somente se considera extinto após a devida compensação.

Se houver mais de uma dívida junto ao mesmo credor, cabe à autoridade fiscal determinar qual débito será quitado (efetivando a imputação em pagamento) observadas as seguintes regras (art. 163 do CTN): 1) em primeiro lugar, os débitos por obrigação própria, e, em segundo lugar, os decorrentes de responsabilidade tributária (item 7.1); 2) primeiramente serão quitadas as contribuições de melhoria, depois as taxas e por fim os impostos; até que a lei conceda às contribuições sociais e aos empréstimos compulsórios os privilégios (v. item 6.2) que concede aos demais tributos, a imputação em pagamento destas dar-se-á conjuntamente e após o pagamento das contribuições de melhoria, das taxas e dos impostos; 3) respeitadas as ordens antes especificadas, dar-se-á preferência àqueles tributos cuja prescrição esteja mais próxima (ordem crescente dos prazos de prescrição); 4) por fim, será observada a ordem decrescente do montante (primeiro imputa-se o valor aos tributos mais elevados; depois, aos de menor valor).

O parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 42/2003, traz que a lei complementar que definir o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que será opcional para o contribuinte (o denominado Supersimples).

O Supersimples, ou Simples Nacional, regulamentado pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, permite o recolhimento dos seguintes tributos em documento único: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas — IRPJ; Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — Cofins; Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público — PIS/PASEP; Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso das pessoas jurídicas que se dediquem às atividades de prestação

de serviços previstas nos incisos XIII a XXVIII do § 1º e no § 2º do art. 17 da própria Lei Complementar n. 123. O Simples Nacional, que é de adesão obrigatória para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (mas não para os contribuintes), também inclui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e o imposto sobre Prestações de Serviços — ICMS; e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISS.

A Lei Complementar n. 128/2008 disciplina as atividades do microempreendedor individual — MEI — e as suas obrigações tributárias.

O art. 17 da lei relaciona as hipóteses em que é vedada a adesão ao Supersimples.

*A repetição do indébito.* Caso alguém recolha indevidamente um valor a título de tributo, qualquer que seja a modalidade de lançamento, cabe o pleito de restituição do montante correspondente ao pagamento indevido (art. 165 do CTN). O valor a ser restituído pode corresponder ou não ao total do valor pago, pois muitas vezes apenas uma parte era indevida.

O direito à restituição subsiste ainda que o pagamento tenha sido espontâneo e sem protesto, já que decorre do princípio geral de direito que veda o enriquecimento sem causa.

Nos casos de tributos indiretos, ou seja, de tributos cujo encargo financeiro foi repassado a terceiro (a exemplo do ICMS embutido no preço das mercadorias vendidas), a restituição será feita a quem prove ter assumido o encargo ou estar autorizado pelo terceiro a recebê-la (art. 166 do CTN).

A Súmula 546 do STF, esclarecendo o teor da Súmula 71 da mesma Corte, estabelece que “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo” (v. item 3.7 quanto à impossibilidade de o contribuinte de fato requerer a restituição).

É cabível pedido de restituição de tributo pago quando o crédito tributário já estava extinto pela prescrição ou pela decadência.

As multas (moratórias ou punitivas de natureza substitutiva da obrigação principal) e os juros indevidos também são restituíveis. As multas referentes a infrações de caráter formal efetivamente ocorridas não são restituíveis.

Conforme leciona Aliomar Baleeiro (*Direito tributário brasileiro*, 10. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 569), “Essas infrações formais são independentes da exigência indevida, como, p. ex., não ter o contribuinte prestado a declaração na forma e no tempo devido etc., que lhe seriam impostos mesmo não tivesse havido a pretensão inadequada ou ilegal do Fisco”.

Sobre o valor restituível a título de tributo, juros ou multa, incidirão juros moratórios, não capitalizáveis (a fim de que se vede o anatocismo, a incidência de juros sobre juros), de 1% ao mês (se a lei não dispuser de forma diversa, a fim de que se observe a isonomia na interpretação do § 1º do art. 161 do CTN), a partir do trânsito em julgado da sentença (Súmula 188 do STJ). A correção monetária incide desde o pagamento indevido até a efetiva restituição (Súmulas 46 do extinto TFR e 162 do STJ).

No âmbito federal, o valor a ser restituído deve ser calculado com base na variação da taxa Selic (que inclui juros e atualização monetária) desde o pagamento indevido até a efetiva restituição, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95. Nesse sentido, o AgRg nos EREsp 447.353 (j. 9-11-2005), o REsp 638.726 (j. 15-3-2005) e o EREsp 548.711 (j. 25-4-2007).

Nos Estados e Municípios deve ser utilizado o mesmo critério que a Fazenda utiliza para cobrar os seus créditos.

A restituição deve ser pleiteada no prazo de cinco anos, contados da extinção do crédito (que geralmente é o do dia do pagamento indevido) ou da data em que se tornar definitiva a decisão, administrativa ou judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido decisão anterior impositiva da obrigação.

Ao julgar o REsp 1.110.578, na forma do art. 543-C do CPC, o STJ decidiu que a declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicienda

para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício.

Por meio do art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005, foi explicitado que “Para efeito de interpretação do *inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966* — Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o *§ 1º do art. 150 da referida Lei*”. Ou seja, o pedido de restituição deve ser apresentado até cinco anos após a data do pagamento antecipado.

Ao julgar recurso representativo de controvérsia repetitiva, na forma do art. 543-C do CPC (REsp 1.002.932), o STJ decidiu que relativamente aos pagamentos efetuados a partir de sua vigência (que ocorreu em 9-6-2005), o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento indevido. O STF, contudo, ao julgar o RE n. 566.621, em 4-8-2011, considerou válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9-6-2005. Os Ministros Celso de Mello e Luiz Fux, por sua vez, dissentiram apenas no tocante ao art. 3º da LC n. 118/2005 e afirmaram que ele seria aplicável aos próprios fatos (pagamento indevido) ocorridos após o término do período de *vacatio legis*.

Caso opte pelo pedido administrativo e este lhe seja desfavorável, o contribuinte terá dois anos (regra especial que afasta o prazo geral de 5 anos de prescrição contra a Fazenda Pública — Dec. n. 20.910/32) para ingressar com a ação anulatória da decisão administrativa, sob pena de prescrição. O prazo da prescrição é interrompido pelo início da ação judicial e seu curso recomeça (prescrição intercorrente só verificada no caso de abandono da ação), pela metade (1 ano), a partir da citação do representante judicial da Fazenda Pública.

Na verdade, conforme bem anota Carlos Valder do Nascimento (*Comentários*, cit., p. 446), “De fato, a hipótese não é de ação anulatória, mas sim de repetição de indébito ou ação de restituição do pagamento indevido. Isto porque somente estas duas ações teriam

força de tutelar o direito subjetivo do sujeito da pretensão, em face de seu conteúdo condenatório”.

De acordo com a Súmula 25 do 1º Tribunal de Alçada Civil, “subsistente em parte o lançamento fiscal, descabe a anulação integral do ato, devendo o erário tão somente restituir o valor do imposto pago a mais”.

Nos termos da Súmula 461 do STJ, “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”.

O § 7º do art. 150 da Constituição Federal, instituído pela Emenda Constitucional n. 3/93, estabelece que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente (substituição para frente, cf. item 7.1), assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Conforme esclarece o art. 10 da Lei Complementar n. 87/96, a restituição é devida ao substituído, ou seja, àquele que efetivamente arcou com o ônus do ICMS incluído antecipadamente no preço.

Ao julgar a ADIn 1.851-4-AL, entendeu a Excelsa Corte, à luz do comando do § 7º do art. 150 da Constituição da República, que o contribuinte tem direito à restituição dos valores recolhidos em regime de substituição tributária para frente apenas quando o fato gerador não se realizar, afastada a possibilidade de “compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da última operação”. A solução, porém, ainda é objeto de controvérsias no próprio STF, conforme se extrai do RE 593849 e das ADIns 2.777 e 2.675 (que ao final desta edição estavam com seus julgamentos suspensos aguardando voto de desempate), ajuizadas, respectivamente, contra Leis de São Paulo (Lei n. 9.176/95) e Pernambuco, que autorizam a restituição do valor recolhido em excesso caso o fato gerador real se dê com valor abaixo do presumido.

Conforme bem leciona Luiz Felipe Silveira Difini (*Manual de direito tributário*, cit., 2005, p. 235), “é impossível perquirir, *em cada operação*, se o preço real foi superior ou inferior ao presumido, porque

isto realmente desnatura o sistema da substituição. Mas quando a base de cálculo presumida for de fato superior à *média* de preços do mercado há afronta inclusive ao art. 8º, § 4º, da Lei Complementar n. 87/96, cabendo controle judicial quer para vedar, pelos meios judiciais cabíveis (medida cautelar, antecipação de tutela), a exigência ilegal quer para, se já consumada, assegurar ao contribuinte a devolução do valor exigido ilegalmente”.

**b) *Compensação*.** O encontro de contas caracterizador da compensação só pode ocorrer quando expressamente autorizado em lei (art. 170 do CTN). Ao contrário do Código Civil, que só autoriza a compensação de créditos vencidos, o Código Tributário Nacional admite a compensação do crédito tributário com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Para fins de cálculos, admite-se a redução do crédito vincendo de que é titular o sujeito passivo em até 1% ao mês, espécie de juro inverso disciplinada pelo parágrafo único do art. 170 do Código Tributário Nacional.

Há regras específicas para a compensação de precatórios não pagos no prazo legal nos arts. 78 do ADCT e 97, § 10, do ADCT.

A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar ou por antecipação de tutela (Súmula 212 do STJ e Súmula 45 do TRF da 4ª Região). “O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária” (Súmula 213 do STJ).

“É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte” (Súmula 460 do STJ).

O art. 374 do Código Civil, que tratava de compensação tributária, foi revogado pela Lei n. 10.677/2003.

O art. 170-A do Código Tributário (redação da LC n. 104/2001) veda a compensação mediante o aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pendente de solução definitiva.

Em regra, veda-se a arguição de compensação nos embargos à execução fiscal (§ 3º do art. 16 da Lei n. 6.830/80). Contudo, há precedente em que o executado tinha crédito líquido e certo contra a

exequente e havia lei autorizando a compensação, sendo esta aceita no corpo dos embargos à execução. Nesse sentido decidiu o STJ ao julgar recurso representativo de controvérsia repetitiva, na forma do art. 543-C do CPC (REsp 1.008.343).

No âmbito federal, observem-se as Leis n. 8.383/91 (art. 66), 9.430/96 (art. 74), 10.637/2002 e 11.941/2009, o Decreto n. 2.138/97 e as Instruções Normativas SRF n. 21/97 e 73/97, que regulamentam a compensação entre tributos e contribuições da mesma espécie, de diferentes espécies e até mesmo a compensação de crédito de um contribuinte com o débito de outro.

Ao julgar o REsp 252.241-RJ, o C. STJ reconheceu que para a compensação autorizada pela Lei n. 8.383/91 os impostos de importação e de exportação devem ser considerados da mesma espécie, já que a finalidade de ambos é extrafiscal, visando regular o mercado (cf. *Informativo STJ* 157).

**c) *Transação*.** Presume concessões recíprocas dos sujeitos ativo e passivo da obrigação. A transação em matéria tributária deve ser autorizada por lei, a qual determina a autoridade administrativa que pode celebrar o pacto em cada caso.

**d) *Remissão*.** A remissão significa o perdão total ou parcial do crédito tributário (tem por presunção um lançamento já efetivado). O ato de remitir, de perdoar a dívida, é formalizado pela autoridade administrativa após autorização de lei que tenha por fundamento uma das hipóteses do art. 172 do CTN (situação econômica do sujeito passivo, erro ou ignorância escusáveis deste, diminuta importância do crédito, aplicação da equidade — justiça no caso concreto — ou condições peculiares a determinada região).

Remissão e anistia não se confundem.

A anistia, que será analisada no item 5.7, é a exclusão do crédito relativo a *penalidades* pecuniárias anteriores à lei que a concede. A remissão pode envolver a dívida decorrente do tributo e das penalidades.

**e) *Decadência do direito de lançar*.** O Fisco tem cinco anos para constituir (via lançamento) o crédito tributário. Conta-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento

poderia ter sido efetuado (ocorrência do fato gerador) ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (art. 173 do CTN).

Quanto aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (item 5.3), prevalece hoje que, diante da entrega da declaração (Guia de Informação e Apuração, GIA de ICMS, Declaração de Contribuições de Tributos Federais — DCFT etc.), está constituído o crédito tributário e por isso não há que se cogitar da decadência. Com o não pagamento já tem início o prazo prescricional (cf. REsp 673.585, julgado pela 1ª Seção do C. STJ em 26-4-2006 e REsp 884.833, j. 25-9-2007).

Contudo, caso não haja a devida declaração por parte do contribuinte sujeito ao lançamento por homologação (hipótese tratada no REsp 1.033.444, j. 3-8-2010), ou se constatado que houve fraude, dolo ou simulação (tema que foi julgado no AgRg no REsp 1.050.278, j. 22-6-2010), aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo decadencial será de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador (AgRg no Ag 1.117.318, j. 16-6-2009).

Por fim há que se observar que, em havendo o pagamento antecipado a menor, eventual diferença deve ser apurada no prazo de cinco anos contados do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN e REsp 733.915).

Por sua natureza tributária, também a contribuição previdenciária está sujeita ao prazo de decadência de cinco anos, ao menos até que lei de natureza complementar discipline a questão de forma diversa (art. 146, III, *a*, da CF), sendo inaplicáveis os arts. 45 e 46 da Lei Ordinária n. 8.212/91 (Súmula Vinculante 8 do STF).

**f) Prescrição.** O Fisco tem cinco anos, da data da constituição definitiva do crédito tributário, para cobrar judicialmente a dívida tributária. Para o Código Tributário Nacional a prescrição extingue não só a pretensão, mas o próprio crédito tributário.

A prescrição pode ser interrompida ou suspensa.

O crédito, a decadência e a prescrição tributários são matérias que devem ser reguladas por lei complementar (art. 146, III, *a*, da CF). Por isso, a regra do § 2º do art. 8º da Lei de Execução Fiscal (que prevê a

interrupção da prescrição pelo despacho que ordena a citação) não se aplicava aos créditos tributários.

A partir da vigência da Lei Complementar n. 118, de 9-6-2005, o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal é suficiente para interromper a prescrição (cf. a nova redação do art. 174, parágrafo único, I, do CTN), fato que até então dependia da formalização do ato citatório. Entendo que o despacho que determina a renovação da tentativa de citação frustrada produz o mesmo efeito interruptivo, já que a regra é de natureza processual e tem aplicabilidade também nos feitos anteriormente distribuídos e cuja citação ainda não tenha sido concretizada.

Há quem sustente que o exequente deve requerer a citação por edital do executado não localizado para a citação pessoal, em cumprimento ao disposto no art. 219, §§ 2º a 4º, do Código de Processo Civil, sob pena de o despacho de citação perder a força interruptiva da prescrição.

O entendimento é equivocado. Na execução fiscal a defesa do executado somente pode ser exercida de forma ampla a partir da garantia do juízo. E na hipótese de arresto (porque localizados bens mas não o executado) a conversão do ato em penhora demanda justamente a citação editalícia.

A interrupção da prescrição em relação à pessoa jurídica atinge aquele a quem se imputa responsabilidade solidária ou subsidiária pelo débito. Conforme consta do REsp 205.887-RS, julgado pela 2ª Turma do STJ em 19-4-2005, prevalece o entendimento de que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica devedora, para promover o redirecionamento da execução fiscal contra os responsáveis tributários relacionados no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Além do despacho que ordena a citação, são causas de interrupção da prescrição: o protesto judicial; qualquer ato judicial que constitua o devedor em mora; e qualquer ato inequívoco do reconhecimento da dívida pelo devedor.

A prescrição só tem início quando o crédito já está definitivamente constituído, merecendo destaque a seguinte decisão da Corte Suprema:

“Com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento tributário.

Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura.

Depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para o recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza, de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre o prazo para a decadência e ainda não se iniciou o prazo para a prescrição.

Decorrido o prazo para a interposição de recurso administrativo sem que ele tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição do crédito administrativo a que alude o artigo 174, começando a fluir daí o prazo de prescrição da pretensão do Fisco” (ERE 94.462-1-SP, Rel. Min. Moreira Alves, j. 17-12-1982).

O direito de ação somente é exercitável após o decurso do prazo de pagamento, que salvo disposição expressa da lei em contrário é de trinta dias contados da notificação do sujeito passivo (art. 160 do CTN). O prazo prescricional de cinco anos, por isso, somente tem início após o decurso do prazo para o pagamento (a posição, defendida por mestres do porte de Paulo de Barros Carvalho, não é pacífica, porém foi reforçada pelo art. 199, II, do novo Código Civil).

Citando Silvio Rodrigues, Maximilianus Cláudio Américo Fuher e Maximiliano Roberto Ernesto Fuher (*Resumo de direito tributário*, 7. ed., São Paulo, Malheiros Ed., 2000, p. 67) lecionam que somente se poderá falar em prescrição no momento em que o direito de ação for exercitável (princípio da *actio nata*).

Nos casos de débito declarado e não pago a 1ª Seção do C. STJ consolidou o entendimento de que o prazo é contado da data do vencimento estabelecido, e não da entrega da declaração (REsp 673.585, j. 24-4-2006).

Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser reconhecida de ofício (art. 219, § 5º, do CPC).

**g) Da prescrição intercorrente.** Conforme leciona Humberto Theodoro Júnior, em sua obra *Lei de Execução Fiscal* (3. ed., São Paulo, Saraiva, 1993, p. 21), hoje pode-se dizer tranquilo o entendimento

jurisprudencial de que a Fazenda Pública não pode abandonar a execução fiscal pendente sem correr o risco de prescrição intercorrente, desde é claro que a paralisação dure mais do que o quinquênio legal.

“Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência” (Súmula 106 do STJ).

“O prazo da prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado” (Súmula 248 do extinto TFR). A interpretação está respaldada no inciso IV do art. 174 do Código Tributário Nacional e, por ser uma hipótese de interrupção, o prazo é inteiramente restituído.

A Lei n. 11.051/2004 acrescentou um novo parágrafo (§ 4º) ao art. 40 da LEF, que estabelece a seguinte regra: “Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato”. Vale lembrar que o arquivamento só é determinado após a suspensão do processo por um ano em decorrência da não localização de bens penhoráveis.

“Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente” (Súmula 314 do STJ).

Há de se observar, ainda, que qualquer entendimento sobre prescrição tributária fundado em lei ordinária é passível de questionamentos, pois, nos termos do art. 146, III, *b*, da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre prescrição e decadência em matéria tributária.

Para quem milita em favor dos executados, parece-me que a tese mais conveniente é aquela que interpreta o art. 40 da LEF como lei processual, ou seja, matéria passível de ser disciplinada por lei ordinária. Aliás, a Lei Ordinária n. 11.280, de 16-2-2006, inseriu o § 5º ao art. 219 do Código de Processo Civil, de forma que a partir da sua

vigência em qualquer caso a prescrição pode ser reconhecida de ofício pelo juiz.

Ao julgar o REsp 731.961-PE, em 2-8-2005, a 1ª Turma do STJ considerou o § 4º do art. 40 da LEF de natureza processual e de aplicabilidade imediata, inclusive quanto aos processos em curso.

Já para quem atua em prol da fazenda exequente, a tese que melhor preserva o crédito tributário é aquela que somente admite lei complementar para disciplinar a matéria, interpretação que limita as regras do art. 40 da LEF às execuções fiscais de crédito não tributário.

“A ação de cobrança das contribuições para o FGTS prescreve em trinta anos” (Súmula 210 do STJ), nos termos do § 5º do art. 23 da Lei n. 8.036/90. O entendimento é válido para quem sustenta que a contribuição para o FGTS não tem natureza tributária (tese prevalente nas 1ª e 2ª Turmas do STJ), mas ao julgar a ADIn-MC 2.556 o C. STF deu sinais de sua natureza tributária e reabriu a polêmica (pois, para os tributos, enquanto não houver lei complementar em sentido diverso, os prazos decadencial e prescricional são de cinco anos).

E, de acordo com a Súmula 353 do STJ, as disposições do CTN não se aplicam às contribuições do FGTS.

**h) Conversão do depósito em renda (art. 156, VI, do CTN).** Caso o contribuinte perca a ação na qual se deu o depósito (item 5.6.2), o valor é convertido em favor da Fazenda Pública, independentemente da execução fiscal, conforme está regulamentado pelo item II do art. 2º do Decreto n. 2.850/98.

**i) Pagamento antecipado.** Depende da homologação tácita ou expressa, a exemplo das hipóteses de ICMS em que o contribuinte apresenta a GIA (Guia de Informação e Apuração) ao Fisco e paga o valor por ele próprio apurado junto a um estabelecimento bancário credenciado. Nada sendo reclamado pelo Fisco em cinco anos, ocorre a homologação e a extinção do crédito (*v.* alínea *e* deste item).

**j) Consignação judicial em pagamento.** Normalmente utilizada quando duas pessoas jurídicas de direito público exigem um mesmo tributo (bitributação, conforme item 1.3) ou nas demais hipóteses do art. 164 do Código Tributário Nacional, em especial a recusa injustificada ou a subordinação do recebimento a exigências administrativas abusivas

(v. item 19.11). Os depósitos efetivados tempestivamente impedem a incidência de multa ou de juros moratórios.

**k) *Decisão administrativa irreformável e que não possa mais ser objeto de ação anulatória.*** Normalmente proferida nos recursos do contribuinte. Faz coisa julgada contra o Fisco, conforme se extrai do art. 45 do Decreto Federal n. 70.235, de 1972.

Contudo, de acordo com o parecer PGFN/CRJ n. 1.087/2004, de 19-7-2004, aprovado pelo Ministro da Fazenda por despacho de 17-8-2004 (*DOU*, 23 ago. 2004, Seção I, p. 15) e que tem por fundamento o inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, “1) existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela administração pública, quanto à sua legalidade, juridicidade ou diante de erro de fato; 2) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular; e 3) a ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua unidade do foro da ação; a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão” (ementa). *V.* item 18.1.

**l) *Decisão judicial transitada em julgado e que reconheceu a inexistência da obrigação.***

**m) *Dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei (inciso XI do art. 156 do CTN, incluído pela LC n. 104/2001).*** *V.* item 3.

Também a extinção do sujeito passivo sem sucessor pode acarretar a extinção do crédito tributário.

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

### 5.6.1. A MORATÓRIA E O PARCELAMENTO

Moratória significa a concessão, pelo credor, de um prazo para que o devedor pague seu débito.

A concessão da moratória depende de lei, nos termos do art. 97, VI, do Código Tributário Nacional. O benefício pode ser geral (decorre diretamente da lei) ou individual (quando a lei prevê condição cujo cumprimento depende de ato administrativo vinculado para o seu reconhecimento). O benefício individual pode ser declarado nulo caso constatado vício na sua concessão e, portanto, não gera direito adquirido.

A competência para a concessão da moratória, em regra, é da pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira (art. 152, I, do CTN).

A regra atual não impede que a União, no exercício da competência heterônoma, em caso de guerra externa ou de sua iminência (mesmas hipóteses que autorizam a instituição do imposto extraordinário pela União, compreendidos ou não em sua competência), conceda moratória (prorrogação do prazo para pagamento) em relação aos tributos de competência dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios, desde que simultaneamente conceda o mesmo benefício em relação aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado (art. 152, I, *b*, do CTN).

A conclusão, questionada por alguns sob o fundamento de que fere o princípio federativo, encontra respaldo na interpretação *a contrario sensu* dos arts. 150, § 6º, e 151, III, ambos da Constituição Federal (que vedam a concessão de outros benefícios pela União, mas não a moratória).

A Lei Complementar n. 104/2001 inseriu o inciso VI no art. 151 do Código Tributário Nacional e assim incluiu o parcelamento dentre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

De acordo com o art. 155-A do Código Tributário Nacional (redação da LC n. 104/2001), o parcelamento será concedido na forma e sob as condições estabelecidas em lei específica, aplicando-se subsidiariamente as regras pertinentes à moratória.

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

O REFIS (Programa de Recuperação Fiscal) está disciplinado pelas Leis n. 10.182/2002 e 10.684/2003.

Lei específica disporá sobre o parcelamento dos débitos tributários do devedor em recuperação judicial. Enquanto não houver lei específica, aplicam-se as regras gerais de parcelamento de cada ente credor da federação (art. 155-A, §§ 3º e 4º, do CTN, c/c o art. 68 da Lei de Recuperação Judicial e Falência — Lei n. 11.101/2005). Quanto aos efeitos criminais do parcelamento, observe comentário ao art. 9º da Lei n. 10.684/2003, no item 3.8.

### 5.6.2. O DEPÓSITO

Pode o sujeito passivo depositar o montante integral do crédito tributário a fim de suspender a sua exigibilidade.

O depósito pode ser anterior à constituição definitiva do crédito tributário, fato que não suspende o procedimento administrativo do lançamento mas que impede a cobrança da dívida apurada. O depósito, porém, também pode ser posterior ao lançamento consumado, hipótese na qual suspenderá a exigibilidade do crédito. Admite-se a inscrição da dívida, desde que ela explicita a suspensão da exigibilidade.

O depósito previsto no art. 151 do Código Tributário Nacional visa a impugnação da exigência e por isso não se confunde com a consignação em pagamento (art. 164 do CTN). Costuma ser efetivado por meio de medida cautelar autônoma ou no corpo do processo principal.

Nos termos da Súmula 112 do STJ, o depósito deve ser feito em dinheiro, já que é uma garantia de pagamento do tributo e não da sua execução.

A Lei n. 9.703/98, regulamentada pelos Decretos n. 2.850/98 e 3.048/99, estabelece que os depósitos judiciais referentes a tributos e contribuições federais serão efetuados na Caixa Econômica Federal, mediante DARF, e desde logo repassados para conta única do Tesouro Nacional. Por meio de ordem judicial, após o encerramento do processo, o valor deverá ser devolvido ao depositante em vinte e quatro horas acrescido de juros correspondentes à taxa Selic.

A Lei n. 11.429/2006 revogou a Lei n. 10.482/2002 e dispõe sobre os depósitos judiciais dos tributos no âmbito dos Estados e do Distrito

Federal. E a Lei n. 10.819/2003 dispõe sobre os depósitos dos tributos municipais.

A disposição do art. 38 da Lei n. 6.830/80, que condiciona a ação anulatória do ato declarativo da dívida ao depósito prévio do valor do débito, exige interpretação conforme a Constituição, pois a garantia de acesso ao Judiciário e o princípio da ampla defesa afastam o *solve et repete* (pague e depois discuta). Na verdade, a ação pode ser proposta independentemente do depósito, embora em tal circunstância não impeça o processamento da execução fiscal. Estará prevento o juízo da primeira citação válida.

Nesses termos, a Súmula Vinculante 28 do STF, no sentido de que o depósito não é requisito de admissibilidade da ação.

“A ação declaratória negativa distingue-se da ação anulatória do débito fiscal, pois aquela tem cabimento antes do lançamento, enquanto que esta pressupõe o lançamento e tem por objeto anulá-lo” (*RTFR, 117:23*).

“O depósito integral do débito, na ação anulatória ou na declaratória negativa de débito fiscal, transfere para estas a discussão em torno da dívida. É o que decorre do art. 38. E por isso, não pode ser proposta nem prosseguir a execução fiscal” (Theotonio Negrão, *Código de Processo Civil e legislação processual em vigor*, 27. ed., São Paulo, Saraiva, art. 38 da Lei n. 6.830/80, nota 8).

“Em matéria fiscal é cabível medida cautelar de depósito, inclusive quando a ação principal for declaratória da inexistência de obrigação tributária” (Súmula 1 do TRF da 3ª Região).

Conforme bem orienta a Súmula 18 do TRF da 4ª Região, e consta da Lei n. 9.703/98, antes do trânsito em julgado de decisão que lhe seja favorável o contribuinte não pode levantar o depósito.

A 1ª Seção do STJ entende que o valor é convertido em renda da Fazenda mesmo que o processo seja extinto sem julgamento do mérito (Emb. Divergência no REsp 479.725 e REsp 901.052).

### 5.6.3. A CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA, DE LIMINAR CAUTELAR E DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA

A concessão de medida liminar em mandado de segurança (v. item 19.4.1), que pode ser preventivo ou repressivo, suspende a exigibilidade do crédito tributário.

A Lei Complementar n. 104/2001 acrescentou o inciso V ao art. 151 do Código Tributário Nacional, explicitando assim que também a concessão de liminar e de antecipação de tutela em outras ações (e não só em mandado de segurança) acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

#### 5.6.4. DAS RECLAMAÇÕES TAMBÉM DENOMINADAS IMPUGNAÇÕES E RECURSOS ADMINISTRATIVOS

São modalidades de suspensão que na verdade impedem a própria formação definitiva do crédito tributário, pois, conforme ensina Hugo de Brito Machado (*Curso*, cit., p. 123), “o crédito tributário definitivamente constituído não mais comporta tais medidas”. Observar outros comentários quanto às reclamações no item 18.

O C. STF já não admite a exigência de depósito ou arrolamento de bens como requisito de admissibilidade de recurso administrativo (ADIn 1.976 e RE 389.383, j. 2-4-2007). Nesse sentido, a Súmula 373 do STJ e a Súmula Vinculante 21 do STF.

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

As causas de exclusão do crédito tributário são a anistia e a isenção.

A exclusão dispensa o pagamento do crédito tributário (isenção) ou da multa (anistia), mas normalmente não exclui o cumprimento das obrigações acessórias (v. item 5.1).

##### 5.7.1. A ISENÇÃO

A pessoa política que detém a competência tributária para instituir o tributo também é competente, por meio de lei, para conceder isenções, observados os limites constitucionais (p. ex., o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, que, a fim de evitar a chamada “guerra fiscal”, exige deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal para que

sejam concedidos benefícios fiscais relacionados ao ICMS). Ao julgar a ADI n. 2.906-RJ, em 1º-6-2011, decisão que serviu de referência para várias outras proferidas na mesma data sobre o mesmo tema, o STF reconheceu a inconstitucionalidade de lei que concedia benefícios de ICMS sem prévia deliberação conjunta dos Estados-Membros. *V.* item 2.9 quanto à imunidade e a não incidência.

De acordo com a teoria unitária, fato isento é fato excluído da hipótese de incidência. Para a teoria dualista adotada pelo Código Tributário Nacional ao classificar a isenção como causa de exclusão do crédito tributário, em um primeiro momento nasce a obrigação tributária e o crédito, mas em um segundo momento a Fazenda Pública dispensa o seu pagamento.

Para aqueles que consideram a isenção matéria afeta ao próprio orçamento, a iniciativa da lei é exclusiva do chefe do Poder Executivo (TJSP, Órgão Especial, ADIn 70.982-0/8, j. 28-5-2003). O STF, porém, adota o entendimento de que a reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no art. 61, § 1º, II, *b*, da Constituição Federal diz respeito apenas aos Territórios Federais.

Mesmo as denominadas isenções contratuais dependem de prévia lei que as autorizem.

O inciso III do art. 151 da Constituição Federal impede que a União institua isenções de tributos da competência dos Estados--Membros, do Distrito Federal ou dos Municípios, explicitando o princípio de que o poder de isentar é decorrente do poder de tributar. Na Constituição Federal anterior havia regra expressa autorizando a União, mediante lei complementar, a isentar os contribuintes estaduais e municipais, mas a isenção heterônoma foi vedada pela Constituição Federal de 1988 (*v.* item 2.9).

A limitação do art. 151, III, da Constituição Federal não impede que a União, na condição de pessoa jurídica de direito externo, participe de tratado internacional que tenha por objeto a isenção de tributo estadual ou municipal (RE 229.096, j. 16-8-2007).

Observe-se, porém, a exceção prevista no art. 155, § 2º, XII, *e*, da Constituição da República, que permite à lei complementar *federal* isentar da incidência do ICMS (imposto que não é da competência

federal), nas exportações para o exterior, serviços e produtos não especificados no art. 155, § 2º, X, *a*. Sua importância, contudo, é reduzida atualmente, já que, na redação da Emenda Constitucional n. 42/2003, o art. 155, § 2º, X, *a*, garante a imunidade contra o ICMS nas operações que destinem mercadorias (industrializadas ou não) para o exterior e também em relação aos serviços prestados a destinatários no exterior (a imunidade é restrita aos serviços que estão sujeitos ao ICMS em território nacional, a exemplo do serviço de comunicação).

Também não incide o ISS sobre as exportações de serviços para o exterior (art. 156, § 3º, da CF, c/c o art. 2º, I, da LC n. 116/2003).

Não se pode impedir o legislador de editar uma lei revogando a isenção. Contudo, a isenção concedida sob condição onerosa e por prazo certo não pode ser livremente suprimida (Súmula 544 do STF) ou reduzida, já que lei nesse sentido somente produzirá efeitos após o prazo fixado ou a superação das condições estabelecidas, sob pena de violação do ato jurídico perfeito (no caso de isenção formalizada por contrato) ou do direito adquirido daqueles que antes da nova lei cumpriram as condições para a obtenção do benefício.

O Supremo Tribunal Federal, antes da Constituição Federal de 1988, firmou entendimento no sentido de que a revogação da isenção tem eficácia imediata, conforme demonstrado pela Súmula 615. Ou seja, ocorrendo a revogação, o tributo pode ser imediatamente cobrado, não estando por isso violado o princípio da anterioridade (art. 150, III, *b*, da CF). O tributo já estava instituído.

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

Quanto ao imposto sobre o patrimônio (IPTU, IPVA, ITR etc.) e a renda, há regra expressa no sentido de que a revogação de isenção deve observar o princípio da anterioridade (art. 104, III, do CTN). Observe-se, porém, que a regra do CTN somente não abrangeu de forma expressa outros tributos porque, à época da elaboração do

Código Tributário (outubro de 1966), o princípio constitucional da anterioridade somente protegia os dois impostos referidos (art. 2º, II, da EC n. 18, de 6-12-1965).

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

### 5.7.2. A ANISTIA

É a exclusão do crédito relativo a penalidades, em especial as multas. A anistia, portanto, não exclui o tributo.

A anistia só atinge penalidade decorrente de infrações cometidas antes da lei que a concede, ou seja, é projetada para trás. Pode ser geral ou limitada (condicionada ao cumprimento de uma obrigação).

A anistia geral decorre diretamente da lei e abrange todas as infrações anteriores à sua concessão e de interesse da pessoa política que a concede.

A anistia limitada traz requisitos para a sua fruição e exige prévio requerimento junto à autoridade administrativa competente para verificar (em ato vinculado) o cumprimento das exigências. Constatado equívoco no reconhecimento do benefício o ato pode ser anulado.

A anistia não se aplica aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos atos praticados com dolo, fraude, simulação.

A anistia vale para sanções pecuniárias e/ou não pecuniárias, conforme o art. 195, § 11, da Constituição Federal.

### QUADRO SINÓTICO – DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA (ART. 113 DO CTN)

<p><b>1. A obrigação principal e a obrigação acessória</b></p>	<p>→ <i>Obrigação principal</i>: tem por objeto o pagamento do tributo e/ou da penalidade pecuniária.</p> <p>→ <i>Obrigação acessória</i>: tem por objeto uma obrigação de fazer ou não fazer prevista em favor da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.</p> <p>→ <i>Lançamento</i>: é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do total devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN).</p>
<p><b>2. Espécies de lançamento</b></p>	<p>→ <i>Lançamento direto (de ofício)</i>; <i>Lançamento por declaração (misto)</i>; <i>Lançamento por homologação (ou autolançamento)</i>.</p>
<p><b>3. A inscrição do débito na dívida ativa</b></p>	<p>Caracteriza-se pela conferência da regularidade da exigência e serve, dentre outras finalidades, para possibilitar a extração da Certidão de Dívida Ativa que instrui a execução fiscal.</p>
<p><b>4. Da extinção do crédito tributário</b></p>	<p>Espécies extintivas do crédito tributário (art. 156 do CTN)</p> <p>a) <i>Pagamento</i>.</p> <p>→ <i>A repetição do indébito</i>. Caso alguém recolha indevidamente um valor a título de tributo, <i>qualquer</i> que seja a modalidade de lançamento, cabe o pleito de restituição do montante correspondente ao pagamento indevido.</p> <p>O contribuinte pode optar pela restituição do valor indevido ou pela compensação.</p>
<p><b>4. Da extinção do crédito tributário</b></p>	<p>b) <i>Compensação</i>.</p> <p>c) <i>Transação</i>.</p> <p>d) <i>Remissão</i>.</p> <p>e) <i>Decadência do direito de lançar</i> (5 anos).</p> <p>f) <i>Prescrição</i> (5 anos).</p> <p>A prescrição pode ser interrompida ou suspensa.</p> <p>→ São causas de <i>interrupção</i> da prescrição: o <i>despacho</i> do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; o protesto judicial; qualquer ato judicial que constitua o devedor em mora; e qualquer ato</p>

**5. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN)**

**5.1. A moratória e o parcelamento**

→ **Moratória**: significa a concessão, pelo credor, de um prazo para que o devedor pague seu débito.

→ **Parcelamento**: será concedido na forma e sob as condições estabelecidas em lei específica, aplicando-se subsidiariamente as regras pertinentes à moratória.

O parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

**5.2. O depósito**

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

**5.4. As reclamações (também denominadas impugnações) e recursos administrativos**

**6. Exclusão do crédito tributário (art. 175 do CTN)**

A exclusão impede a constituição do crédito tributário (isenção) ou da multa (anistia), mas normalmente não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias. As causas de exclusão do crédito tributário são a anistia e a isenção.

**6.1. A isenção**

É a dispensa do pagamento do crédito tributário. Projetada para frente.

As isenções estão sujeitas à interpretação literal prevista no art. 111 do CTN.

**6.2. A anistia**

É a exclusão do crédito relativo a penalidades pecuniárias, em especial as multas. A anistia, portanto, não exclui o tributo e é projetada **para trás**. Pode ser geral (decorre da lei) ou limitada (condicionada ao cumprimento de uma obrigação e compete à autoridade administrativa verificar o cumprimento da obrigação).

## 6 GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

### 6.1. AS GARANTIAS

Garantia é meio ou modo de assegurar o direito, de dar eficácia ao cumprimento de uma obrigação. Medida assecuratória.

A garantia é real quando tem por base o oferecimento ou a entrega de um bem para que nele se cumpra a exigência ou execução da obrigação não cumprida pelo devedor. Se o bem dado em garantia não satisfaz o pagamento, subsiste a responsabilidade pessoal do devedor pelo valor remanescente.

O bem pode ser do devedor ou de terceiro que expressamente consente com a oneração de seu patrimônio (conforme indica o art. 19 da Lei n. 6.830/80, a Lei das Execuções Fiscais).

Os exemplos mais comuns de garantia real são a hipoteca e o penhor.

Na hipótese de garantia real, o terceiro garantidor não responde solidária ou subsidiariamente pela dívida. Somente o bem dado em garantia estará sujeito à expropriação.

A garantia também pode ser pessoal (sinônimo de fidejussória), como nas hipóteses de fiança, endosso, aval etc. No caso de garantia fidejussória, não havendo limitação expressa, o garante responderá solidariamente pelo valor integral da dívida.

É possível a exigência de garantias nos acordos de parcelamento assinados entre o Fisco e os contribuintes.

O fato de ser atribuída uma garantia a um crédito não lhe altera a natureza. O crédito não deixa de ser tributário para ser hipotecário, por exemplo (parágrafo único do art. 183 do CTN).

A enumeração das garantias previstas no Código Tributário Nacional é exemplificativa e não taxativa, pois, observadas as regras gerais da Constituição e do próprio Código, a lei pode estabelecer outras garantias.

Fundada no art. 146, III, *b*, da Constituição Federal, Maria Helena Raul de Souza (*Código Tributário Nacional*, cit., p. 693) sustenta que somente lei complementar federal pode dispor sobre as garantias do

crédito tributário. Carlos Valder do Nascimento (*Comentários*, cit., p. 470) tem entendimento diverso, ou seja, fundado em normas constitucionais que dão aos Estados e Municípios competência suplementar (arts. 24, § 2º, e 30, II, ambos da CF), ratifica posição de Aliomar Baleeiro, do ano de 1981, no sentido de que qualquer dos entes federativos pode legislar sobre garantias tributárias.

Todos os bens e rendas do sujeito passivo, seu espólio ou massa falida respondem pelo crédito tributário, mesmo os bens hipotecados ou penhorados, ou de qualquer forma gravados por ônus real, ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade. É irrelevante, segundo o art. 184 do Código Tributário Nacional, a data da constituição do ônus ou da cláusula; vale dizer: para o referido Código, ainda que uma hipoteca seja anterior ao crédito tributário, o bem objeto da garantia real responderá pela dívida tributária (v. situação diversa no caso de falência, item 6.2).

Somente prevalecem contra o crédito tributário os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

A impenhorabilidade que resulta da vontade (doação com a cláusula, p. ex.), portanto, é inoperante quanto ao credor tributário. Do contrário, por simples ato voluntário, o interessado retiraria seus bens do alcance do credor tributário.

O art. 30 da Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830/80) estendeu as garantias do crédito tributário à dívida ativa (crédito fazendário) de natureza não tributária (a exemplo da multa penal, reposição de vencimentos recebidos indevidamente etc.).

São absolutamente impenhoráveis, inclusive em relação ao Fisco, os bens e as rendas descritos no art. 649 do Código de Processo Civil, à exceção daqueles declarados impenhoráveis por disposição de vontade do devedor (art. 649, I, do CPC).

A Lei n. 8.009/90 estabeleceu a impenhorabilidade do imóvel próprio do casal ou entidade familiar, incluindo o terreno, as construções, plantações, os móveis quitados que guarnecem a casa (inclusive do inquilino). Não se incluem na impenhorabilidade os veículos de transporte, obras de arte e enfeites suntuosos.

Quanto às dívidas tributárias, a impenhorabilidade da Lei n. 8.009/90 não é oponível à execução para cobrança das contribuições previdenciárias relativas à remuneração devida aos que trabalham na própria residência e aos impostos, taxas e contribuições devidas em função do imóvel familiar, a exemplo do IPTU que decorre do bem de família.

Também não se aplica a impenhorabilidade àquele que, sabendo-se insolvente, adquire imóvel mais valioso para transferir a residência familiar.

Para que sejam declaradas extintas as obrigações do falido e para o julgamento das partilhas ou adjudicação, deve ser comprovada a quitação dos tributos relativos aos bens transmitidos ou sua atividade mercantil. Para os casos de arrolamento sumário há que se observar o § 2º do art. 1.031 do Código de Processo Civil (acrescido pela Lei n. 9.280/96), que só autoriza a expedição do formal de partilha, dos alvarás e das cartas de adjudicação após a comprovação do pagamento de todos os tributos.

O arrolamento por escritura pública está regulamentado pela Resolução n. 35 do CNJ.

Aplica-se ao Fisco o benefício previsto no art. 1.813, do novo Código Civil (o CTN é omissivo). Ou seja, caso um herdeiro renuncie à herança para prejudicar seu credor, este credor, autorizado pelo juiz, pode aceitar a herança em nome do renunciante. O credor é pago, e o remanescente é entregue aos sucessores beneficiários da renúncia.

De acordo com o art. 129, V, da Lei de Recuperação Judicial e Falência (Lei n. 11.101/2005), é ineficaz em relação à massa falida, tenha ou não o contratante conhecimento do estado de crise econômico-financeira do devedor, seja ou não intenção deste fraudar credores, a renúncia à herança ou a legado, até dois anos antes da decretação da falência.

Para celebrar contratos com a administração pública direta ou com autarquias, bem como para participar de concorrências públicas, o contratante ou proponente deverá provar a quitação de todos os tributos relativos à atividade que contrata ou a que concorre; quitação

dos tributos devidos à Fazenda Pública interessada, salvo lei em sentido contrário (art. 193 do CTN).

O art. 29 da Lei n. 8.666/93 exige para a habilitação em licitações públicas prova de regularidade com a Fazenda Federal, Estadual, Municipal e com a seguridade social e o FGTS (art. 195, § 3º, da CF).

Nos termos do art. 206 do Código Tributário Nacional, a certidão positiva pode ter efeito de negativa em três hipóteses: **a)** créditos não vencidos; **b)** quando a cobrança executiva estiver garantida por penhora; **c)** quando a exigibilidade do crédito estiver suspensa, inclusive em razão do parcelamento do débito (itens 5.6 e 14). Ver na parte final do item 19.2 a possibilidade de medida cautelar para oferta de garantia antes da propositura da execução fiscal.

## 6.2. OS PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como privilégio deve ser entendida a regalia que a lei concede a um dado crédito de ser pago com preferência a outros.

Preferência é o pagamento prioritário de um crédito em desfavor daqueles que com ele concorrem.

Fora dos casos de falência, somente os créditos decorrentes da relação de trabalho (de qualquer valor) e os créditos acidentários situam-se em posição melhor que o crédito tributário na escala de preferências.

Nos casos de falência decretada antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005 e da Lei n. 11.110/2005 (art. 192 e § 4º da Lei n. 11.101/2005), em primeiro lugar devem ser efetivadas as restituições e pagos os encargos da massa. Em seguida, começa a ordem de preferência e somente os créditos decorrentes da legislação do trabalho (de qualquer valor) e os créditos acidentários situam-se em posição melhor que o crédito tributário.

Nos casos de falência decretada a partir da vigência da Lei Complementar n. 118/2005 e da Lei n. 11.101/2005, de 9-6-2005, os privilégios passam a observar ordem diversa. Em primeiro lugar devem ser realizadas as restituições e pagos os créditos extraconcursais.

Os créditos extraconcursais são os encargos da massa falida e parte daqueles decorrentes de obrigações contraídas pelo devedor durante a recuperação judicial, nos termos dos arts. 67 e 84 da Lei n. 11.101/2005. A restituição recai sobre bem de terceiro que estava sob a posse do falido no momento da decretação da quebra, bem como sobre coisa vendida a crédito, ainda não paga, e entregue ao devedor nos quinze dias anteriores ao requerimento da sua falência, se ainda não alienada (art. 85 da Lei n. 11.101/2005).

De acordo com a redação original do art. 188 do Código Tributário Nacional (anterior à LC n. 118/2005), os encargos tributários de massa falida, ou seja, tributos decorrentes de fatos geradores ocorridos depois da decretação da falência, gozavam de preferência absoluta, inclusive em relação aos débitos trabalhistas, aplicando-se a mesma regra nas concordatas e liquidações (voluntárias ou judiciais). Aliomar Baleeiro (*Direito tributário*, cit., p. 609), porém, defendia que os créditos oriundos da legislação do trabalho sempre tinham preferência, posição adotada no Superior Tribunal de Justiça (REsp 32.959-4-SP, j. 13-8-1997, *DJU*, 20 out. 1997).

Para os processos de falência iniciados após a vigência da nova lei (9-6-2005), contudo, as regras são diversas, pois o tributo decorrente de fato gerador ocorrido após a decretação da falência é apenas um dos créditos extraconcursais e, dentre eles, o último a ser satisfeito (art. 84, V, da Lei n. 11.101/2005).

Posteriormente, consolidado o quadro de credores, as importâncias recebidas com a realização do ativo serão destinadas aos créditos derivados da legislação do trabalho, limitados a cento e cinquenta salários mínimos por credor (a diferença a maior vira crédito quirografário), e aos decorrentes de acidentes de trabalho (sem limite de valor). Em seguida, serão satisfeitos os créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado. Depois é que são satisfeitos os créditos tributários, independentemente da data da sua constituição.

A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. É possível a imediata propositura da execução fiscal.

Os arts. 187 e 29 da Lei n. 6.830/80, contudo, não representam um óbice à *habilitação* de créditos tributários no concurso de credores da *falência*. Asseguram, na verdade, uma prerrogativa do ente público, que pode optar pelo rito da execução *fiscal* ou pela *habilitação* do crédito no concurso de credores da *falência*. Escolhendo um rito, ocorre a renúncia da utilização do outro, não se admitindo uma garantia dúplice. Nesse sentido o REsp 224.191-9, j. 13-11-2007.

A Fazenda Pública tem meios próprios para cobrar a sua dívida ativa e por isso não possui legitimidade para requerer a falência de seu devedor (REsp. 287.284 e AgRg no AgI 1.120673).

Se a penhora se der antes do decreto da falência, não ficam os bens penhorados sujeitos à arrecadação. A penhora posterior à falência é feita no rosto dos autos, citando-se o síndico, hoje administrador judicial (Súmula 44 do extinto TFR). O dinheiro obtido com a alienação judicial na própria execução fiscal deve ser colocado à disposição do juiz da falência, o qual detém melhor controle das preferências (REsp 200.181, 2ª Turma do STJ).

Até a Lei Complementar n. 118, vigente a partir de 9-6-2005, as multas fiscais, moratórias ou punitivas, não eram incluídas no crédito habilitado em falência (Súmulas 192 e 565 do STF) ou concordata (STF, *RTJ*, 120:1324 — Contra: Súmula 250 do STJ). Os juros eram contados até a data da quebra, nos termos do art. 26 do Decreto-Lei n. 7.661/45 (*Lei de Falências*).

Contudo, de acordo com a redação dada ao art. 186, parágrafo único, III, do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 118/2005, as multas fiscais podem ser exigidas nas falências decretadas após a vigência da nova lei (9-6-2005), embora tenham preferência apenas sobre os denominados créditos subordinados (art. 83, VI e VIII, da Lei n. 11.101/2005).

Contra a massa falida não são exigíveis juros vencidos após a decretação da falência, previstos em lei ou em contrato, se o ativo apurado não bastar para o pagamento dos credores subordinados. Excetuam-se desta disposição os juros das debêntures e dos créditos com garantia real, mas por eles responde, exclusivamente, o produto

dos bens que constituem a garantia (arts. 77 e 124 da Lei n. 11.101/2005).

Portanto, pela nova Lei de Recuperação Judicial e Falência, se após o pagamento dos créditos subordinados (último no rol de preferência do art. 83 da Lei n. 11.101/2005) subsistir ativo capaz de suportar os juros vencidos após a decretação da quebra, esses poderão ser exigidos.

Na recuperação judicial são devidos juros de 12% ao ano (art. 71, II, da Lei n. 11.101/2005).

Havendo mais de uma pessoa jurídica de direito público com crédito tributário a receber, verifica-se o concurso de preferências na seguinte ordem (a Súmula 563 do STF reconhece a constitucionalidade do critério mesmo diante da forma federativa de Estado, interpretação que subsiste mas é questionada por parte da doutrina com base no pacto federativo):

**1º)** União e depois suas autarquias. Apesar de o art. 51 da Lei n. 8.212/91 equiparar parte dos créditos do INSS aos créditos da União, a jurisprudência segue firme no entendimento de que o crédito fiscal da União prefere ao do INSS na presença de execução movida por ambas as partes cuja penhora tenha recaído sobre o mesmo bem, *ex vi* do art. 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, e art. 29, parágrafo único, da Lei n. 6.830/80 (REsp 1.019.181, j. 4-11-2008).

**2º)** Estados, Distrito Federal e Territórios conjuntamente e mediante rateio com suas respectivas autarquias (*pro rata* = soma o valor apurado e divide proporcionalmente ao crédito de cada um).

**3º)** Municípios e suas autarquias conjuntamente e por rateio (*pro rata*, conforme item anterior).

Não cabe a intervenção pura e simples da União ou suas autarquias em processos movidos pelos Estados e Municípios sem que tenha, antes, ajuizado a execução fiscal e penhorado o mesmo bem. Do contrário, o dinheiro seria dado a quem não promoveu a ação, e o devedor perderia seus bens sem o devido contraditório (REsp 555.286, j. 14-6-2005).

Em sede de recuperação judicial os créditos tributários podem ser parcelados, nos termos da legislação específica, observados os

parâmetros estabelecidos no Código Tributário Nacional (v. item 5.6.1).

### 6.3. PRESUNÇÃO DE FRAUDE (ART. 185 DO CTN)

Havendo crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa, presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens e rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública.

Não haverá a presunção de fraude se o devedor reservou bens suficientes à satisfação integral do débito inscrito.

Antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005, que deu nova redação ao art. 185 do Código Tributário Nacional, parte da doutrina sustentava que o reconhecimento da fraude dependia da prévia distribuição de ação judicial contra o devedor, e alguns exigiam até mesmo a citação, aplicando as regras dos arts. 219 e 593 do Código de Processo Civil. Agora está explicitado que a presunção de fraude se dá a partir da inscrição do débito na dívida ativa, fase que é anterior à execução.

“É admissível a oposição de embargos de terceiro fundados em alegação de posse advinda de compromisso de compra e venda de imóvel, ainda que desprovido do registro” (Súmula 84 do STJ).

“Não enseja embargos de terceiro à penhora a promessa de compra e venda não inscrita no registro de imóveis” (Súmula 621 do STF). Esta posição, atualmente, é minoritária.

## QUADRO SINÓTICO – GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

<b>1. As garantias</b>	Somente prevalecem contra o crédito tributário os bens e rendas que a <i>lei</i> declare absolutamente impenhoráveis.
<b>2. Os privilégios do crédito tributário</b>	→ <i>Privilégio</i> : é a regalia que a lei concede a um dado crédito de ser pago com preferência a outros. → <i>Preferência</i> : é o pagamento prioritário de um crédito em desfavor daqueles que com ele concorrem.
<b>3. Presunção de fraude (art. 185 do CTN)</b>	Havendo crédito tributário regularmente <i>inscrito</i> como dívida ativa (fase <i>anterior</i> à execução), presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens e rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, salvo se reservado patrimônio suficiente para a satisfação do crédito tributário.

## 7 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

O sujeito passivo da obrigação tributária principal pode ser o contribuinte, normalmente denominado sujeito passivo direto, ou o responsável, também chamado de sujeito passivo indireto. As regras estão previstas nos arts. 121 e 128 do Código Tributário Nacional e a capacidade tributária passiva é de natureza objetiva, pois decorre da lei e não da vontade daquele que deve cumprir a obrigação.

Contribuinte (sujeito passivo direto) é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Exemplo comum é o da pessoa que auferir renda e conseqüentemente é contribuinte do imposto respectivo.

Pode ocorrer, porém, que outra pessoa (o responsável), vinculada indiretamente com o fato gerador, por imposição de lei esteja desde logo obrigada a responder pelo tributo e/ou pela penalidade pecuniária. É o caso da fonte pagadora, a quem se atribui a responsabilidade pelo

recolhimento do imposto de renda (o sujeito passivo da obrigação tributária, neste exemplo, é o empregador — art. 45, parágrafo único, do CTN).

É a denominada responsabilidade colateral ou indireta (art. 128 do CTN), que pode ser exclusiva, principal, solidária ou subsidiária.

A capacidade tributária passiva independe da capacidade civil ou comercial das pessoas físicas ou jurídicas. Portanto, mesmo as pessoas naturais incapazes para os atos da vida civil (menores, alienados mentais etc.), aqueles que sofrem restrições quanto às suas atividades comerciais ou profissionais e aquelas sociedades que não estão regularmente constituídas podem ser sujeitos passivos de uma obrigação tributária (art. 126 do CTN).

O sujeito passivo indireto pode ser (art. 128 do CTN) o responsável por substituição, o devedor solidário ou, ainda, o responsável por transferência.

### 7.1.1. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

Há responsabilidade por substituição quando antes mesmo do fato gerador a lei atribui a terceira pessoa (o substituto tributário) a responsabilidade pelo crédito. Assim, quando nasce a obrigação, o responsável por substituição já ocupa o polo passivo da relação tributária com o Fisco. O contribuinte tem sua responsabilidade excluída ou passa a ser responsável supletivo, nos termos da lei.

Em regra, no momento em que a lei explicita quem é o substituto, sua responsabilidade passa a ser exclusiva, conforme se extrai dos REsp 208.094 e 412.997.

As normas aplicáveis ao caso concreto, especialmente quanto aos benefícios fiscais, são aquelas a que estaria sujeito o substituído.

O § 7º do art. 150 da Constituição Federal, instituído pela Emenda Constitucional n. 3/93, estabelece que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição (a técnica não vale para empréstimos compulsórios ou taxas) cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente (fato gerador presumido que gera a substituição para frente ou progressiva). É o caso, por exemplo, da indústria de

refrigerantes (substituta tributária) que, na saída do produto de sua fábrica, recolhe o ICMS devido por ela própria, pela distribuidora e pelo comerciante (substituídos).

A não ocorrência do fato gerador presumido garante a restituição preferencial e imediata àquele que arcou com o encargo financeiro do tributo (em regra, o substituído, conforme estabelece o art. 10 da LC n. 87/96). *V.* item 5.5.1, tópico da repetição do indébito.

Por outro lado, há o *diferimento* quando a substituição se dá de forma regressiva (para trás), ou seja, o responsável pela operação final deve recolher o total devido por todas as operações, a exemplo do que se verifica entre o criador de gado e o matadouro, o produtor de leite e o laticínio e o produtor de cana e o estabelecimento industrial que produz os produtos dela derivados. Trata-se de uma saída de mercadoria com suspensão da incidência do tributo.

Nesse sentido o REsp 40.876-SP, 2ª Turma do STJ, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 5-2-2002.

## 7.2. A RESPONSABILIDADE POR SOLIDARIEDADE

A solidariedade, conceituada no art. 264 do Código Civil, obriga as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, do CTN), como, por exemplo, os coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU (chamada solidariedade de fato). A solidariedade também pode decorrer expressamente da lei (solidariedade de direito).

A solidariedade não comporta o benefício de ordem (art. 124, parágrafo único, do CTN), ou seja, o direito de o executado exigir que primeiro sejam executados os bens de outro devedor. Portanto, cabe exclusivamente ao credor indicar contra quem irá agir, não se aplicando o disposto no § 3º do art. 4º da Lei n. 6.830/80 (benefício de ordem) nos casos de débito tributário.

Os efeitos da solidariedade que merecem maior destaque são os seguintes (art. 125 do CTN):

- a)** o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais. Se o pagamento for parcial, todos respondem pela diferença,

inclusive quem fez o pagamento parcial mas era devedor solidário do todo;

- b) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os coobrigados, salvo quando o benefício for concedido em caráter pessoal, subsistindo, nesse caso, a solidariedade dos demais pelo saldo remanescente;
- c) a interrupção da prescrição em relação a um dos obrigados favorece ou prejudica os demais.

O síndico (e para as novas falências o administrador judicial), o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor destes, salvo se a alienação ou a oneração contar com a concordância da Fazenda credora (art. 4º, § 1º, c/c o art. 31, ambos da Lei n. 6.830/80).

A interrupção da prescrição contra o contribuinte opera também contra o responsável (v. item 5.5.1, f).

### 7.3. A RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA E A SUCESSÃO (ARTS. 129 A 133 DO CTN)

Na responsabilidade por transferência a obrigação nasce na pessoa de um sujeito passivo, porém em razão de ocorrência posterior ao fato gerador é transferida para outra pessoa, o responsável.

A responsabilidade dos sucessores decorre de um fato gerador anterior à sucessão, ainda que só apurado ou lançado posteriormente (art. 129 do CTN).

O art. 130 do Código Tributário Nacional imputa ao adquirente de um imóvel a responsabilidade por *impostos* que têm por fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem. Também lhe atribui a responsabilidade pelas taxas de serviços ou contribuições de melhoria pertinentes ao imóvel adquirido, salvo quando consta do título a prova da quitação (é necessária certidão negativa do Fisco, pois convenções entre particulares, em regra, não lhe podem ser opostas).

Em caso de constar, na certidão sobre um imóvel, a quitação do tributo, não existirá a responsabilidade do sucessor. Portanto, a

ressalva de que ao Fisco se reserva o direito de cobrar débitos que venham a ser apurados vale apenas em relação ao contribuinte (no caso o vendedor do imóvel), não atingindo o adquirente do bem.

Ocorrendo a arrematação de imóvel em hasta pública, a sub-rogação (transferência da responsabilidade) se dá sobre o respectivo preço (valor do lance aceito), nos termos do parágrafo único do art. 130 do Código Tributário Nacional.

Observe-se, contudo, que a 1ª Turma do STJ, em julgado de 16-6-2005, concluiu que deve ser rejeitado o pedido de certidão negativa formulado pelo arrematante se o preço pago em hasta pública não for suficiente para o pagamento dos impostos, taxas e contribuições de melhoria que recaem sobre o imóvel (REsp 720.196-SP).

Nos termos do art. 131, I, do Código Tributário Nacional, o adquirente de bens móveis (o art. 130 do CTN trata da aquisição de bens imóveis) e o remitente (aquele que pratica a remição de um bem na forma do art. 651) de bens móveis ou imóveis se tornam *responsáveis* pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos e que até então eram devidos. Em relação aos débitos posteriores à aquisição, o adquirente é o contribuinte.

O art. 131, II, do Código Tributário Nacional cuida da sucessão *causa mortis* e estabelece que o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro respondem pelos tributos devidos pelo falecido até a data da partilha ou adjudicação. A responsabilidade se dá até o limite do quinhão (benefício de herança), legado ou meação. E o art. 131, III, atribui ao espólio a responsabilidade pelos tributos devidos até a data da abertura da sucessão.

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

De acordo com o art. 132 do Código Tributário Nacional, as pessoas jurídicas de direito privado decorrentes de fusão, transformação, incorporação ou cisão (figura hoje implícita no art. 132, já que inexistente à época da elaboração do CTN) respondem pelos tributos devidos até a data do ato pela pessoa originária, ou seja, a sucessora é responsável pelos débitos da sucedida existentes até a data da

formalização do negócio. Pela fusão, duas ou mais empresas se unem para formar uma sociedade nova; pela incorporação, uma ou mais empresas são absorvidas por outra; pela transformação, uma empresa passa de um tipo para outro (S.A. para Ltda., p. ex.); e, pela cisão, uma sociedade transfere seu patrimônio para outra ou para outras sociedades, preexistentes ou não, podendo a sociedade cindida subsistir (cisão parcial) ou ser extinta (cisão total).

No caso de extinção da pessoa jurídica de direito privado, quando qualquer dos sócios remanescentes, ou seu espólio, prosseguir com a respectiva atividade comercial, sob o mesmo nome ou não (inclusive como empresário individual), a nova entidade econômica será responsável pelos débitos tributários da anterior.

#### 7.4.1. RESPONSÁVEL POR AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO

Na hipótese do art. 133 do Código Tributário Nacional, o adquirente de um fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional (p. ex., uma loja de roupas) que mantiver a exploração do mesmo ramo de atividade (sob o mesmo nome ou não) responderá pelos tributos relativos ao fundo de comércio ou estabelecimento comercial e devidos pelo antecessor até a data da transação.

A responsabilidade será integral (na verdade preferencial, embora não necessariamente exclusiva) se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou qualquer outra atividade, nos termos do inciso I do art. 133 do Código Tributário Nacional.

A responsabilidade será subsidiária (secundária) se o alienante prosseguir na exploração de alguma atividade, ou se o alienante, no prazo de seis meses, contados da alienação, iniciar nova atividade (art. 133, II, do CTN).

Não há responsabilidade do sucessor na hipótese de a aquisição do estabelecimento ser efetivada em alienação judicial realizada no processo de falência, bem como na aquisição de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. Esta exceção, contudo, não se aplica quando o adquirente for: I — sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada

pelo devedor falido ou em recuperação judicial; II — parente, em linha reta ou colateral até o 4º grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou III — identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária (§§ 1º e 2º do art. 133 do CTN, na redação da LC n. 118/2005).

O valor arrecadado com a alienação judicial permanecerá à disposição do juízo da falência por um ano, período durante o qual somente poderá ser utilizado para pagamento dos créditos extraconcursais ou de outros créditos preferenciais ao tributário (v. item 6.2). Após um ano, o valor poderá ser utilizado para a satisfação do crédito tributário e dos que lhe são posteriores, respeitada a preferência prevista no art. 83 da Lei n. 11.101, em vigor a partir de 9-6-2005.

Nas hipóteses dos arts. 132 e 133 do Código Tributário Nacional, o sucessor responderá inclusive pelas multas tributárias, punitivas ou moratórias, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão (REsp 923.012, julgado na forma do art. 543-C do CPC).

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

Nas hipóteses do art. 134 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade dos terceiros é subsidiária (e não propriamente solidária, como dita a norma), ou seja, o cumprimento da obrigação tributária primeiro deve ser exigido do contribuinte. Por outro lado, só existe tal obrigação subsidiária caso o não pagamento da obrigação pecuniária tenha sido decorrente de atos nos quais os terceiros intervieram ou das omissões pelas quais forem responsáveis.

Os terceiros arrolados no art. 134 do Código Tributário Nacional não respondem pelas multas decorrentes de infrações praticadas pelos contribuintes (normalmente decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias), mas estão sujeitos às sanções de caráter moratório.

Nos casos do art. 135 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade pela obrigação tributária é pessoal e direta daqueles

que agiram com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos.

O inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional estabelece inclusive a responsabilidade pessoal do dirigente (mas não de outros sócios) de pessoa jurídica de direito privado quando ele age com excesso de poderes ou infração à lei. No mesmo sentido o art. 158, I e II, da Lei n. 6.404/76 e o art. 1.080 do Código Civil.

Segundo a jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça, a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, situação que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios (AgRg no AgI 490.738-RS, 1ª Turma, j. 21-8-2003). A situação é diversa quando se verifica a dissolução irregular da sociedade (a exemplo do Decreto-Lei n. 1.736/79, cujo art. 8º impõe aos controladores e dirigentes das pessoas jurídicas de direito privado responsabilidade solidária pelos créditos decorrentes do não recolhimento do IPI e do IR descontado na fonte durante as suas gestões).

Nesse sentido:

Súmula 430 do STJ: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Súmula 435 do STJ: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

Hoje a responsabilidade do dirigente é subjetiva (AgRg no REsp 392.349, 2ª Turma do STJ, j. 14-5-2002). Anteriormente, porém, se decidia que “O sócio responsável pela administração e gerência de sociedade limitada, por substituição, é objetivamente responsável pela dívida fiscal, contemporânea ao seu gerenciamento ou administração, constituindo violação à lei o não recolhimento de dívida fiscal regularmente constituída e inscrita. Não exclui sua responsabilidade o fato de o seu nome não constar na certidão de dívida ativa” (REsp 33.731-93-MG, *DJU*, 6 mar. 1995, p. 4318).

Conforme se extrai do EREsp 702.232, há presunção relativa da responsabilidade do dirigente cujo nome está consignado na CDA, já

que a inscrição da dívida tem por pressuposto a conferência da legalidade da exigência. Caso o nome não conste da CDA, o redirecionamento da execução contra o dirigente dependerá de prova de situação de direito material que caracterize a sua responsabilidade (REsp 545.080).

“A meação só responde pelo ato ilícito quando o credor, na execução fiscal, provar que o enriquecimento dele resultante aproveitou ao casal” (Súmula 251 do STJ).

Oportuno anotar, ainda, a responsabilidade pessoal do funcionário que, mediante dolo ou fraude, emite uma certidão que contenha erro contra a Fazenda Pública. A responsabilidade é sobre o crédito e juros de mora, nos termos do art. 208 do CTN.

## 7.6. A RESPONSABILIDADE POR MULTAS DECORRENTES DE INFRAÇÕES

O art. 136 do Código Tributário Nacional evidencia que, salvo disposição de lei em sentido contrário, nas infrações tributárias a responsabilidade pelas multas é objetiva (inversamente do que se verifica nas infrações penais), ou seja, independe da culpa ou da intenção do agente ou do responsável, salvo disposição de lei em contrário. Independe, também, da existência do prejuízo (trata-se de infração formal).

Contudo, há que se observar que o C. Supremo Tribunal Federal, no passado, afastou a multa punitiva quando demonstrada a boa-fé do contribuinte, ao fundamento de que “o Judiciário pode graduar ou excluir a multa, de acordo com a gravidade da infração e com a importância desta para os interesses da arrecadação” (RE 61.160-SP, Rel. Min. Evandro Lins e Silva, j. 19-3-1968).

O art. 137, por sua vez, trata da responsabilidade pessoal do agente (pessoa que praticou o ato violador da legislação tributária), excluindo o sujeito passivo das sanções (isenta-o da multa, não do tributo), nos seguintes termos:

I — Quando o agente praticar infrações tipificadas como crime ou contravenção, salvo se o ilícito for cometido no exercício “regular” de suas atribuições. A expressão “regular”, na hipótese, significa o

exercício que atende aos desejos diretivos da empresa, caso em que esta (contribuinte) também ficará responsável pela infração.

II — Quanto às infrações cuja definição dependa da intenção do agente em alcançar um fim específico (p. ex., fraudar o Fisco quando tal circunstância seja elementar do tipo).

III — Por fim, a responsabilidade é pessoal do agente (e não do contribuinte) quando ele praticar a infração com o fim especial de prejudicar aquele que representa (o sujeito passivo).

## 7.7. O DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO

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

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

- a)** para as pessoas naturais, será considerado domicílio tributário sua residência habitual ou, sendo esta incerta ou desconhecida (hipótese comum nos casos dos vendedores ambulantes), o centro habitual de suas atividades;
- b)** quanto às pessoas jurídicas de direito privado, o inciso II do art. 127 do Código Tributário Nacional prevê como regra supletiva aquela que define como domicílio do sujeito passivo o lugar de sua sede ou, em relação aos atos ou fatos que deram origem à obrigação, o de cada estabelecimento;
- c)** em relação às pessoas jurídicas de direito público, pode ser considerado domicílio tributário o local de qualquer das repartições existentes no território da entidade tributante.

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

QUADRO SINÓTICO – SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO  
TRIBUTÁRIA

<p><b>1. O contribuinte (sujeito passivo direto) e o responsável (sujeito passivo indireto)</b></p>	<p>→ <i>Contribuinte (sujeito passivo direto)</i>: tem relação pessoal e direta com o fato gerador.</p> <p>→ <i>Responsável (sujeito passivo indireto)</i>: vinculado indiretamente com o fato gerador. Pode ser o <i>responsável por substituição</i> ou o <i>responsável por transferência</i>.</p> <hr/> <p>Responsabilidade por substituição</p> <p>→ <i>substituição para frente</i>.</p> <p>→ <i>diferimento</i>.</p>
<p><b>2. A responsabilidade por solidariedade</b></p>	<p>→ <i>solidariedade de fato</i>: obriga as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.</p> <p>→ <i>solidariedade de direito</i>: decorre expressamente da lei.</p> <p>A solidariedade não comporta o benefício de ordem nos casos de débito tributário.</p>
<p><b>3. A responsabilidade por transferência e a sucessão (arts. 129 a 133 do CTN)</b></p>	<p>→ <i>responsabilidade por transferência</i>: a obrigação nasce na pessoa de um sujeito passivo, porém em razão de <i>ocorrência posterior</i> ao fato gerador é transferida para outra pessoa, o responsável.</p> <p>→ <i>responsabilidade dos sucessores "causa mortis"</i>: decorre de um fato gerador <i>anterior</i> à sucessão, ainda que só apurado ou lançado posteriormente. Está limitada ao montante do patrimônio transferido.</p>

<p><b>4. A responsabilidade por transferência e a fusão, transformação, incorporação e cisão</b></p>	<p>A pessoa jurídica de direito privado decorrente de fusão, transformação, incorporação ou cisão (sucessora) é responsável pelos débitos da sucedida existentes até a data da formalização do negócio.</p>
<p><b>5. Responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135 do CTN)</b></p>	<p>→ <i>art. 134 do CTN</i>: a responsabilidade dos terceiros é subsidiária e só existe caso o não pagamento da obrigação pecuniária tenha sido decorrente de atos nos quais os terceiros intervieram ou das omissões pelas quais forem responsáveis.</p> <p>→ <i>art. 135 do CTN</i>: a responsabilidade pela obrigação tributária é pessoal e direta daqueles que agiram com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos. A simples falta de pagamento do tributo não configura, <i>por si só</i>, situação que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios. Já o encerramento das atividades sem a quitação dos tributos devidos pode acarretar a responsabilidade pessoal dos dirigentes da devedora.</p>
<p><b>6. A responsabilidade por multas decorrentes de infrações</b></p>	<p>Salvo disposição de lei em sentido contrário, nas infrações tributárias a responsabilidade pelas multas é <i>objetiva</i> e <i>independe</i> da existência do prejuízo (art. 136 do CTN).</p>
<p><b>7. O domicílio tributário</b></p>	<p>Em regra cabe ao sujeito passivo da obrigação eleger seu domicílio tributário. Não o fazendo, aplicam-se regras explicitadas no CTN. Não sendo possível aplicar tais regras, considerar-se-á o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.</p>

## 8 A DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ART. 138 DO CTN)

É possível que o sujeito passivo da obrigação, espontaneamente (antes do início de qualquer procedimento fiscal ou medida de fiscalização relacionada com o objeto da confissão), procure o Fisco e confesse o cometimento de uma infração tributária. Essa denúncia espontânea exclui as penalidades decorrentes da infração, inclusive a multa de mora, conforme RE 106.068-SP, *RTJ*, 115:452.

Caso o cometimento da infração esteja vinculado ao não recolhimento de um tributo, a denúncia há de ser acompanhada do pagamento do valor devido ou de requerimento de apuração de seu montante. O depósito do valor arbitrado pelo Fisco é essencial para a exclusão das penalidades.

A exclusão da multa (sanção pecuniária destinada a desestimular a infração e a indenizar o credor pelos transtornos dela decorrentes) não exclui a exigência da correção monetária (simple manutenção do poder de compra da moeda) ou dos juros moratórios (remuneração pelo custo do dinheiro indevidamente retido).

Conforme leciona Luciano Amaro (*Direito tributário*, cit., p. 440), a denúncia espontânea “afasta qualquer possibilidade de punição, não apenas de natureza administrativa mas, igualmente, a criminal” (v. item 3.8).

“A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea” (Súmula 208 do extinto TFR e REsp 1.102.577, julgado na forma do art. 543-C do CPC). Na hipótese, não está preenchido o requisito do pagamento ou do requerimento de apuração do seu montante (possibilidade existente quando o montante devido efetivamente exige prévia apuração). Nos termos da Súmula 360 do STJ, “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

De acordo com o § 1º do art. 155-A do Código Tributário Nacional, salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

## QUADRO SINÓTICO – A DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ART. 138 DO CTN)

### A denúncia espontânea (art. 138 do CTN)

O sujeito passivo da obrigação, espontaneamente (*antes* do início de qualquer procedimento fiscal ou medida de fiscalização relacionada com o objeto da confissão), confessa ao Fisco o cometimento de uma infração tributária, conduta que excluirá as penalidades decorrentes da infração, inclusive a multa de mora.

Caso o cometimento da infração esteja vinculado ao não recolhimento de um tributo, a denúncia há de ser acompanhada do pagamento do valor devido (e não de simples pedido de parcelamento) ou de requerimento de apuração de seu montante.

A exclusão da multa não exclui a exigência da correção monetária ou dos juros moratórios.

Nos termos da Súmula 360 do STJ, “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

## 9 VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO TEMPO E NO ESPAÇO (ART. 101 DO CTN)

Não havendo disposição expressa em sentido contrário, a vigência da legislação tributária segue as regras da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e da Lei Complementar n. 95/98, ou seja, entra em vigor na data nela indicada ou quarenta e cinco dias após a sua publicação. Observe-se, porém, a existência das seguintes especificações: **1)** os princípios da anterioridade e da irretroatividade em relação às leis tributárias que instituem ou majorem tributos, modifiquem sua base de cálculo, tornando-o mais oneroso, ou definam novas hipóteses de incidência; e **2)** a revogação da isenção concedida por prazo certo e mediante condição (art. 178 do CTN e item 5.7.1).

A medida provisória, até que seja convertida em lei, apenas suspende a vigência da lei com ela incompatível. Caso não haja a conversão, a lei anterior voltará em sua plenitude, cabendo ao Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas formadas no período de vigência da medida provisória (v. item 2.2).

A vigência de uma norma não implica sua mediata eficácia (aplicabilidade). Em face do princípio da anterioridade, por exemplo, uma lei pode estar vigente mas somente será aplicada aos fatos geradores ocorridos no exercício seguinte ao da sua publicação (v. item 2.6). Conforme leciona José Afonso da Silva, em sua obra *Aplicabilidade das normas constitucionais*, 6. ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 52-60, vigência é a qualidade que faz uma norma existir juridicamente. Contudo, se a norma não dispõe de todos os requisitos para sua aplicabilidade no caso concreto, falta-lhe eficácia.

Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas devem estrita observância à lei da qual decorrem, mas, salvo disposição em contrário, entram em vigor na data de sua publicação (v. itens 2.7 e 12).

As decisões administrativas, quanto aos seus efeitos normativos, entram em vigor trinta dias após a sua publicação, prazo normalmente conferido ao contribuinte para recorrer da decisão singular ou efetivar o pagamento da importância reconhecida como devida na esfera recursal.

Exceto quando editada por prazo determinado, o término da vigência da lei decorre de sua revogação tácita ou expressa por outra lei que lhe seja contrária.

“O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente revogada ou modificada” (art. 144 do CTN). Quanto aos aspectos formais (processos de apuração, fiscalização etc.) e outorgas de garantia, admite-se a aplicação imediata da legislação posterior.

A lei nova aplica-se ao ato ou fato pretérito quando é expressamente interpretativa (e desde que não implique penalidade), quando deixe de definir como infração ato que não está definitivamente julgado ou quando diminui a penalidade imposta a infração que ainda não está definitivamente julgada. Conforme anotado no item 5.5.1, tópico relativo à restituição do indébito, cabe ao Poder Judiciário interpretar a lei interpretativa e deixar de aplicá-la retroativamente se constado que houve inovação.

Aplica-se de imediato a norma posterior ao fato gerador e que institui novos processos de apuração ou fiscalização (v. item 5.3).

A lei tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios pode vigorar fora dos respectivos territórios, nos limites que um convênio entre os entes envolvidos lhe reconheça extraterritorialidade.

## QUADRO SINÓTICO – VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO TEMPO E NO ESPAÇO (ART. 101 DO CTN)

<b>Vigência da legislação tributária no tempo e no espaço (art. 101 do CTN)</b>	Não havendo disposição expressa em sentido contrário, a vigência da legislação tributária segue as regras da LINDB e da LC n. 95/98. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente revogada ou modificada. Quanto aos aspectos formais, procedimentos de investigação e outorgas de garantia, admite-se a aplicação imediata da legislação posterior.
---	--

## 10 INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A teoria da interpretação, também denominada hermenêutica, analisa os métodos de trabalho de compreensão dos textos legais. Em regra a interpretação é classificada da seguinte forma:

- a) Gramatical ou literal: antes de tudo deve ser considerado o significado gramatical das palavras utilizadas no texto em exame. Contudo, mesmo nos textos legais, ora uma palavra é utilizada em seu sentido técnico, ora é usada em seu sentido vulgar, demonstrando assim que a interpretação gramatical é insuficiente para identificar o sentido de uma norma legal.
- b) Histórica ou genética: por ela buscam-se subsídios no direito anterior, analisam-se as circunstâncias existentes quando a norma foi elaborada, examinam-se os anteprojatos de lei, os debates parlamentares etc.

- c) Sistemática ou lógica: pelo método sistemático analisa-se a norma verificando sua posição dentro de determinado texto legal, sua relação com as demais normas contidas no referido texto e com as outras normas que se identificam com o instituto estudado. Ou seja, um dispositivo legal não deve ser interpretado isoladamente, mas sim no contexto legal em que se insere (vale até a posição do texto).
- d) Teleológica: o intérprete deve analisar a lei considerando sobretudo o fim para o qual foi ela elaborada.
- e) Autêntica: quando o sentido de uma norma é explicado por outra norma.
- f) Restritiva: o texto não alcança situações diversas daquelas taxativamente previstas — art. 111 do Código Tributário Nacional. Interpreta-se literalmente, restritivamente, a legislação tributária que disponha sobre:
  - I — suspensão ou exclusão do crédito tributário;
  - II — outorga de isenção;
  - III — dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Nestas hipóteses, portanto, a legislação não comporta interpretações ampliativas nem integração por equidade. Segundo Aliomar Baleeiro, neste caso, a dúvida se resolve em favor do Fisco (*Direito tributário*, cit., p. 448).

As regras pertinentes às imunidades (não incidência explicitada na Constituição) merecem interpretação ampla, em respeito ao princípio da máxima efetividade das normas constitucionais.

Já a lei tributária que define infrações ou lhes comina penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado (art. 112 do CTN).

É a regra da interpretação mais benigna, a máxima *in dubio pro reo*, aplicável nas hipóteses de dúvida e que impede até mesmo o uso de analogia em desfavor do acusado.

## QUADRO SINÓTICO – INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

## Interpretação da legislação tributária

Em regra a interpretação é classificada da seguinte forma: a) gramatical ou literal; b) histórica ou genética; c) sistemática ou lógica; d) teleológica; e) autêntica; f) restritiva.

→ Nas hipóteses do art. 111 do CTN a interpretação é literal e restritiva (suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias). A dúvida se resolve em favor do Fisco.

## 11 MEIOS DE INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Caso o intérprete entenda não existir regra jurídica capaz de regular determinada situação (e só neste caso), deve suprir as lacunas com base na analogia, nos princípios gerais do direito tributário, nos princípios gerais do direito público, na equidade, nos costumes etc. (art. 4º da LINDB e art. 108 do CTN). O rol de hipóteses de integração não é taxativo, conforme informam os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, mas sempre que possível deve ser observada a ordem de preferência prevista pelo legislador.

Analogia é o meio de integração pelo qual se busca suprir uma lacuna com base em norma prevista para casos semelhantes. O emprego da analogia não pode acarretar a exigência de tributo não previsto em lei nem acarretar a imposição de penalidades.

Os princípios gerais tributários, explícitos ou implícitos, são aqueles identificados em diversas disposições do direito constitucional tributário, a exemplo dos princípios da anterioridade e da imunidade recíproca.

*Princípios gerais de direito público:* o direito tributário é espécie do gênero direito público, o mesmo ocorrendo com o direito penal, com o direito financeiro etc. Dentre os princípios estão a supremacia do interesse público sobre o individual e a forma federativa de Estado.

Alguns princípios são consagrados na hermenêutica constitucional, como, por exemplo: o todo explica as partes, quem pode o mais pode o menos, as exceções devem ser interpretadas de forma estrita etc.

*Equidade*: é a aplicação da Justiça no caso concreto. É a adaptação da lei à hipótese singular, de forma a corrigir eventual insuficiência decorrente de seu caráter geral.

O emprego da equidade não pode resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

A observância, pelo contribuinte, de práticas reiteradamente adotadas pelas autoridades administrativas (costumes) exclui a imposição de penalidades (multas) e de juros de mora caso o tributo venha a ser exigido (v. item 2.2.3).

O art. 109 do Código Tributário Nacional traz que os princípios gerais do direito privado podem ser utilizados, de empréstimo, pelo direito tributário, desde que apenas para a “pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. Compete à legislação tributária disciplinar os efeitos tributários de diversos fatos e atos de seu interesse.

Devem os conceitos tirados do direito privado ser interpretados com o mesmo sentido que possuem em sua origem (civil, comercial etc.). O conceito de incapaz para o direito tributário, por exemplo, é aquele previsto no Código Civil, mas os efeitos da incapacidade são distintos (já que no direito tributário o incapaz é sujeito de obrigações).

A lei de cada ente político não pode, para definir ou limitar competências tributárias, alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios (art. 110 do CTN).

Influenciados por doutrinadores alemães, alguns juristas no Brasil passaram a admitir a interpretação dita econômica, segundo a qual acima de tudo o intérprete deve considerar os efeitos econômicos dos fatos disciplinados pela norma em questão. Considerar tão só o fator econômico, porém, significa negar o direito, desprezando o princípio maior da segurança jurídica.

No anteprojeto do nosso Código Tributário Nacional o princípio da interpretação econômica chegou a ser previsto. No texto aprovado e

vigente, porém, a interpretação econômica não foi erigida a princípio básico.

## QUADRO SINÓTICO – MEIOS DE INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

<b>Meios de integração da legislação tributária</b>	<p>Caso o intérprete entenda não existir regra jurídica capaz de regular determinada situação, deve suprir as lacunas com base na analogia, nos <i>princípios gerais do direito tributário</i>, nos <i>princípios gerais do direito público</i>, na equidade, nos costumes etc. (arts. 4º da LINDB e 108 do CTN).</p> <p>→ O emprego da analogia não pode acarretar a exigência de tributo não previsto em lei nem acarretar a imposição de penalidades.</p> <p>→ O emprego da equidade não pode resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.</p>
---	---

## 12 ATOS NORMATIVOS

Por força do parágrafo único do art. 194 do Código Tributário Nacional, as instruções normativas, portarias ministeriais, ordens de serviço e outros atos administrativos que em princípio são de natureza interna (destinados a produzir efeitos dentro da repartição pública) acabam por obrigar os contribuintes. Contudo, pelo princípio constitucional segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, entende-se hoje que tais atos (portarias, ordens de serviço etc.) só podem tratar de regras procedimentais ou obrigações acessórias.

Para atingir terceiros (contribuintes ou não), torna-se imprescindível a divulgação externa da norma administrativa — princípio da publicidade.

Os atos administrativos dessa natureza são chamados de normativos porque contêm um comando geral do Executivo, visando a aplicação

uniforme da lei para todos os contribuintes que estejam em situação similar.

Os atos ordinatórios, por sua vez, são os que visam organizar o funcionamento da administração e a conduta funcional de seus agentes.

Espécie mais comum de ato normativo é o decreto.

*Decreto*: ato administrativo da competência exclusiva do chefe do Executivo destinado a dar eficácia a situações gerais ou individuais previstas de forma explícita ou implícita na lei.

Regra geral, nos termos do art. 84, IV, da Constituição Federal, o decreto é regulamentar (ou de execução). Ou seja, visa explicar a lei e facilitar sua execução.

Instruções de Ministros e Secretários também veiculam regulamentos.

## QUADRO SINÓTICO – ATOS NORMATIVOS

<b>Atos normativos</b>	As instruções normativas, portarias ministeriais, ordens de serviço e outros atos administrativos que em princípio são de <i>natureza interna</i> , acabam por obrigar os contribuintes (parágrafo único do art. 194 do CTN). Entende-se que tais atos só podem tratar de regras procedimentais ou obrigações acessórias e que deve haver a divulgação da norma administrativa para que ela produza efeitos perante terceiros.
------------------------	--

## 13 A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Observadas as regras da Constituição da República e do próprio Código Tributário Nacional, as leis complementares e as demais normas da legislação tributária (*lato sensu* — art. 96 do CTN) podem estabelecer os critérios de fiscalização e os poderes das autoridades administrativas incumbidas de tal função fiscalizadora.

De acordo com o § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, aplica-se de imediato a norma posterior ao fato gerador e que institui

novos processos de apuração ou fiscalização. *V.* item 5.3.

Art. 195 do Código Tributário Nacional: para a legislação tributária não tem aplicação qualquer disposição infraconstitucional que exclua ou limite o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos e outros papéis dos comerciantes, industriais ou produtores.

A regra geral, anteriormente, era o art. 17 do Código Comercial, pelo qual nenhuma autoridade, juízo ou tribunal, sob pretexto algum, podia examinar se o comerciante arrumava ou não regularmente seus livros; praticava ou não atos viciados.

A Súmula 439 do STF, diante das evoluções legislativas, passou a autorizar que autoridades tributárias e previdenciárias examinassem os livros naquilo que era ligado à investigação tributária.

A Lei Complementar paulista n. 939/2003 (Código do Contribuinte do Estado de São Paulo), em seus arts. 9º e 10, prevê que a fiscalização deve ser antecedida de notificação, salvo casos de extrema urgência (a exemplo do flagrante infracional).

A Lei n. 11.457/2007 criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, cuja atribuição abrange também as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. Foi extinta a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social.

O Secretário da Receita Federal do Brasil é escolhido entre brasileiros de reputação ilibada e ampla experiência na área tributária, sendo nomeado pelo Presidente da República.

A Lei n. 11.457/2007 atribui à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a representação judicial e extrajudicial da Fazenda nos processos que envolvem a cobrança ou a contestação da dívida ativa da União, que inclui os créditos pertinentes às contribuições sociais especificados nos seus arts. 2º e 3º.

Ao iniciar os trabalhos de fiscalização a autoridade administrativa deve lavrar os termos necessários para que fique documentado o início

do procedimento. A legislação aplicável a cada espécie de investigação fixa o prazo da conclusão dos trabalhos.

O termo inicial influi na análise da decadência e garante a defesa do investigando. O termo pode ser lavrado em um dos livros ou em separado, devendo nesta última hipótese contar com o “ciente” do contribuinte.

Devem os livros fiscais e comerciais obrigatórios ser conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações neles consignadas, observadas as causas suspensivas e interruptivas.

O dever de prestar informações ao Fisco não é apenas do sujeito passivo das obrigações tributárias, pois mediante intimação escrita terceiros previstos em lei são obrigados a fornecer à autoridade administrativa todas as informações de que disponham, com relação aos bens, negócios ou atividades da pessoa indicada (o rol do art. 197 do CTN não é taxativo).

Nos termos do art. 37, XVIII, da Constituição Federal, “a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei”.

O segredo profissional é garantia de ordem pública. Por isso o dever de informar não é imposto àqueles que estejam legalmente obrigados a guardar sigilo das informações obtidas em razão de seu cargo, ministério, atividade ou profissão.

Muitas vezes, o advogado, além do direito, tem o dever de não depor sobre fatos dos quais tomou conhecimento em razão de sua profissão.

Se o advogado estiver atuando em função atípica (inventariante, síndico etc.), é obrigado a prestar as informações.

Sem prejuízo das imposições criminais, é vedada a divulgação, para qualquer fim, pela Fazenda Pública e seus funcionários, de qualquer informação, recebida em razão do ofício, sobre a situação econômica dos sujeitos passivos ou de terceiros. É o sigilo fiscal.

O sigilo fiscal não se aplica às autoridades judiciárias e às Comissões Parlamentares de Inquérito, que fundamentadamente

podem requisitar informações das repartições tributárias. A violação do sigilo está tipificada como crime pelo Código Penal (art. 325). Sonegar documento fiscal também é crime, conforme consta do art. 3º da Lei n. 8.137/90.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, na forma estabelecida por lei ou convênio, podem trocar informações e prestar mútua assistência na fiscalização dos tributos respectivos (inciso XXII do art. 37 da CF, na redação da EC n. 42/2003, c/c o art. 198, § 2º, do CTN). O art. 199, parágrafo único, do Código Tributário Nacional autoriza a União a celebrar tratados com outros países para permutar informações de interesse da administração e da fiscalização tributária.

No desempenho de suas funções, em encontrando embaraço, as autoridades administrativas e seus agentes podem requisitar força policial. Esta também pode ser requisitada, se necessária, para a efetivação da medida prevista na legislação tributária.

*Sigilo bancário*: a Lei Complementar n. 105/2001, que teve sua constitucionalidade questionada (ADIn 2.389, extinta sem julgamento do mérito) com base no art. 5º, X (que protege a intimidade) e XII (que garante o sigilo de dados), da Constituição Federal, permite que as autoridades e os agentes tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desde que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e a medida seja indispensável, examinem documentos, livros e registros de instituição financeira, independentemente de autorização judicial. Contudo, embora o acesso sem autorização judicial tenha sido confirmado pelo STF no segundo semestre de 2010 (STF, Ação Cautelar n. 33), tal entendimento acabou alterado no julgamento do RE 389.808, j. de 15-12-2010, quando, por maioria inexpressiva de votos, o mesmo STF decidiu que a Receita Federal depende de prévia autorização judicial para ter acesso a dados protegidos pelo sigilo bancário.

A Lei Complementar n. 105/2001 também garante ao Poder Legislativo Federal e às Comissões Parlamentares de Inquérito o acesso direto (independentemente de ordem judicial) a informações e documentos sigilosos das instituições financeiras. As requisições, porém, devem ser previamente autorizadas pelo plenário da Câmara,

do Senado ou de suas respectivas Comissões Parlamentares de Inquérito. As informações deverão ser mantidas sob sigilo pelo requisitante.

Por fim, a lei complementar estabelece que a obrigação imposta pelo § 2º do art. 11 da Lei n. 9.311/96 (que determina que as instituições financeiras encaminhem para a Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das operações sujeitas à CPMF) não constitui violação do dever de sigilo bancário.

A Lei n. 10.174/2001, por sua vez, autoriza que os dados oriundos do cumprimento do § 2º do art. 11 da Lei n. 9.311/96 sejam utilizados para a instauração de procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para o lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente (v. item 5.3).

Segundo entendo, as leis encontram respaldo na segunda parte do § 1º do art. 145 da Constituição Federal, e o acesso da Receita Federal aos dados bancários dos contribuintes não viola o direito à privacidade ou à intimidade. Há, sim, que se coibir severamente abusos e vazamentos de informações.

Diante da extinção da CPMF, a Receita Federal editou a Instrução Normativa n. 802/2007, pela qual, a partir de 1º de janeiro de 2008, as instituições financeiras são obrigadas a informar ao Fisco Federal operações financeiras que, no semestre, ultrapassem os valores de R\$ 5.000,00 (pessoa física) ou R\$ 10.000,00 (pessoa jurídica). A instrução é questionada sob o argumento de que desrespeita a Lei Complementar n. 105/2001, à medida que impõe a prestação de informações sem a necessidade da existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso.

A Lei n. 10.522/2002 dispõe sobre o Cadastro Informativo dos Créditos não quitados de órgãos e entidades federais.

Quanto à possibilidade de o Ministério Público requisitar diretamente informações bancárias às instituições financeiras, há divergências.

O Superior Tribunal de Justiça, por sua 5ª Turma, entende que o Ministério Público também deve pedir a quebra ao juiz (*Bol. AASP*, n. 1879, p. 409). O Supremo Tribunal Federal, contudo, já deliberou pela possibilidade excepcional de o Ministério Público requerer diretamente as informações às instituições financeiras quando se tratar de envolvimento de dinheiro ou verbas públicas, nos termos do princípio da publicidade inscrito no art. 37 da Constituição Federal (MS 21.729-DF).

Em regra, apenas lei complementar poderá prever a quebra do sigilo bancário. Daí, inicialmente, conclui-se que a Lei n. 9.613, de 3-3-1998, que trata da lavagem de dinheiro e de certa forma permite o acesso direto do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf) a diversas movimentações bancárias, violava o art. 192 da Constituição Federal quanto à quebra do sigilo. Hoje, percebo que o entendimento era equivocado, pois órgão da natureza do Coaf apenas compartilha sigilos, de forma que exerce relevante função social sem violar a privacidade ou a intimidade de quem quer que seja.

Em polêmica decisão de setembro de 2011, que afastou os entendimentos de 1º e 2º graus da justiça federal e a posição do Ministério Público sobre o tema, o STJ afastou relatório do Coaf utilizado como prova, sob o fundamento de que o documento somente deveria ser aceito se antes de sua elaboração estivessem esgotadas as demais vias investigatórias (ao apreciar o HC 191.378).

A Emenda Constitucional n. 40, de 29-5-2003, autoriza que o sistema financeiro nacional seja regulado por leis complementares diversas (o que na linguagem popular foi denominado regulamentação fatiada).

*Inviolabilidade de domicílio*: A Constituição Federal, em seu art. 145, § 1º, estabelece que a administração tributária deve exercer suas atividades com respeito aos direitos individuais, entre os quais se destaca a inviolabilidade de domicílio. Nesse sentido, STF — *RTJ*, 162:249.

Havendo expressa resistência contra a ação fiscal, a administração tributária deve requerer ao Poder Judiciário um mandado de busca e

apreensão, podendo o contribuinte ser enquadrado no art. 1º, I, da Lei n. 8.137/90 (que trata dos crimes contra a ordem tributária).

## QUADRO SINÓTICO – A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

<b>A fiscalização tributária</b>	<p>→ <i>Sigilo fiscal</i>: é vedada a divulgação, para qualquer fim, pela Fazenda Pública e seus funcionários, de qualquer informação, recebida em razão do ofício, sobre a situação econômica dos sujeitos passivos ou de terceiros. O sigilo pode ser compartilhado com as autoridades judiciárias e as CPIs federais ou estaduais, que <i>fundamentadamente</i> podem requisitar informações das repartições tributárias.</p> <p>→ <i>Sigilo bancário</i>: A LC n. 105/2001 permite que as autoridades e os agentes tributários dos entes políticos, desde</p>
<b>A fiscalização tributária</b>	<p>que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e a medida seja indispensável, examinem documentos, livros e registros de instituição financeira, <i>independentemente</i> de autorização judicial. Permite, ainda, ao Poder Legislativo Federal e às CPIs federais ou estaduais (municipais, não, pois vereadores não têm as mesmas prerrogativas dos Deputados) o acesso direto a informações e documentos sigilosos das instituições financeiras.</p> <p>→ <i>Inviolabilidade de domicílio</i>: a administração tributária deve exercer suas atividades com respeito aos direitos individuais, entre os quais se destaca a inviolabilidade de domicílio (art. 145, § 1º, da CF). Caso haja resistência deve ser solicitada ordem judicial.</p>

## 14 CERTIDÕES NEGATIVAS

Quando exigível, a prova de quitação de um tributo será feita por meio de uma certidão negativa.

O requerimento da certidão deve conter todos os dados necessários à sua expedição. A certidão deve ser expedida em dez dias da data do

requerimento.

Tem o mesmo valor da certidão negativa aquela que consigna a existência de créditos não vencidos, créditos que estão sendo executados mas com penhora efetivada e créditos com exigibilidade suspensa.

Súmula 446 do STJ: “Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa”.

A prática de ato indispensável à defesa de um direito pode ocorrer independentemente de prova da quitação da dívida.

A certidão “negativa” expedida com dolo ou fraude responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir pelo crédito tributário e juros de mora, sem prejuízo das sanções criminais.

## QUADRO SINÓTICO – CERTIDÕES NEGATIVAS

### Certidões negativas

Tem o mesmo valor da certidão negativa aquela que consigna a existência de créditos *não* vencidos, créditos que estão sendo executados, mas com *penhora* efetivada, e créditos com exigibilidade *suspensa*.

## 15 OS IMPOSTOS MUNICIPAIS

Nos termos dos arts. 156 da Lei Maior e 32 do Código Tributário Nacional, compete aos Municípios instituir os impostos dos subitens a seguir relacionados.

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

O fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel (por natureza ou por acessão física) localizado na zona urbana do Município.

Contribuinte, nos termos do art. 34 do Código Tributário Nacional, é o proprietário do imóvel (quando todos os direitos da propriedade se encontram nas mãos de um só titular), o titular do seu domínio útil (a propriedade pode estar fracionada, a exemplo do direito real de superfície, quando o imposto deverá recair sobre o titular do domínio útil e não sobre o senhorio direto) ou seu possuidor a qualquer título (desde que haja ânimo de dono).

Posse é a situação de todo aquele que tem, de fato, o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Domínio útil significa usufruir da coisa alheia como se fosse própria, pagando-se ao proprietário um valor determinado.

Propriedade é o direito de utilizar, usufruir e dispor de algum bem. Também implica o direito de reaver este bem caso alguém o tome ou possua indevidamente (*jus vindicandi* — art. 1.228 do CC).

Caso os elementos da propriedade não estejam reunidos sob o poder de uma só pessoa, o IPTU recairá sobre aquele que detém o seu domínio útil ou a sua posse. Se há propriedade plena, se os elementos da propriedade não estão desdobrados, contribuinte é o proprietário.

Conforme já lecionava Aliomar Baleeiro (*Direito tributário*, cit., p. 151), em hipótese que hoje se aplica aos acampamentos de sem-teto e sem-terra, “Nos vários casos de posse de terras públicas, ou mesmo de particulares, o possuidor efetivo poderá ser alvo do imposto. Posse a qualquer título — diz o Código Tributário Nacional, assegurando opções ao legislador competente para decretar o tributo”.

Para o mestre, posse é atributo da propriedade e deve ser enquadrada no conceito desta para efeitos do direito fiscal (p. 1498). Assim, em que pese a Constituição prever o IPTU, sobre a propriedade, a lei municipal pode incluir o possuidor com ânimo de dono entre os contribuintes.

Súmula 399 do STJ: “Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU”. O Município pode optar, por exemplo, entre o promitente comprador ou o proprietário, conforme REsp 1.110.551, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC.

O simples detentor, o possuidor direto de um imóvel (a exemplo do locatário), não é contribuinte do IPTU, parecendo oportuno lembrar

que as convenções firmadas entre particulares (inclusive a prevista no art. 22, VIII, da Lei de Locação) não podem ser opostas contra a Fazenda Pública (art. 123 do CTN), salvo disposição de lei em contrário.

A zona urbana dos Municípios é definida em lei municipal. Contudo, para evitar abusos dos Municípios (que a fim de cobrar o IPTU podiam editar leis municipais considerando como zona urbana a totalidade de sua área), o Código Tributário Nacional (lei federal de natureza complementar) exige que pelo menos dois dos cinco requisitos previstos em seu art. 32 estejam presentes para que um local possa ser considerado zona urbana. Os dois requisitos exigidos devem ser constituídos ou mantidos pelo Poder Público.

As áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana (áreas urbanas por equiparação), podem ser consideradas urbanas para fins de incidência do IPTU, desde que tais regiões estejam definidas em lei municipal e inseridas em loteamentos aprovados pelos órgãos competentes.

Em regra, portanto, para fins de IPTU, prevalece o critério da localização do imóvel, conforme previsto no art. 32 do Código Tributário Nacional. Contudo, caso o imóvel comprovadamente seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ainda que localizado em área urbana, estará sujeito apenas ao ITR, prevalecendo o art. 15 do Decreto-Lei n. 57/66 sobre o art. 32 do Código Tributário Nacional (cf. RE-STF 140.773-5-SP e Declaração de Inconstitucionalidade n. 0000380-2/10, 1ª Tribunal de Alçada Civil de São Paulo). No mesmo sentido os REsp 492.869 e 738.628, julgados pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ no ano de 2005, que reconhecem no Decreto-Lei n. 57/66 força de lei complementar, e o REsp 1.112.646, julgado em 26-8-2009 na forma do art. 543-C do CPC).

A função do IPTU é predominantemente fiscal. Contudo, conforme já foi visto ao tratarmos do princípio da capacidade/progressividade (item 2.4), o IPTU pode ser classificado como de função extrafiscal quando a progressividade das alíquotas no tempo visa desestimular a manutenção, dentro da área do plano diretor, de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado. Na hipótese são necessárias a

lei específica municipal e a norma federal (art. 182, § 4º, da CF e art. 7º da Lei Federal n. 10.257/2001).

A progressividade das alíquotas também pode ter função fiscal e ser decorrente do uso do imóvel, da sua localização ou do seu valor (cf. EC 29). Ver sobre o tema o RE 423.768-7.

A Súmula 539 do STF orienta que a alíquota reduzida para quem só possui um imóvel e nele reside é constitucional. E a Súmula 589 do STF indica a inconstitucionalidade de adicional progressivo em razão do número de imóveis do contribuinte.

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, ou seja, seu preço à vista em uma venda realizada sob condições normais (valor do terreno + valor da construção). O valor normalmente é fixado pela repartição competente, não está sujeito à anterioridade nonagesimal do art. 150, III, *c*, da Constituição Federal e não são considerados nos seus cálculos os bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, norma relevante para os hotéis e estabelecimentos similares.

O lançamento costuma ser feito de ofício, com base nos cadastros das respectivas Prefeituras, porém faculta-se ao contribuinte a contestação do valor (art. 148 do CTN).

“É defeso ao município atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária” (Súmula 160 do STJ).

“O Imposto Predial e Territorial Urbano só pode ser majorado por lei, sendo insuficiente a que autoriza o Poder Executivo a editar plantas genéricas contendo valores que alterem a base de cálculo do tributo” (Súmula 13 do extinto 1º TACSP).

Súmula 397 do STJ: “O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço”.

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

Pela atual Constituição da República, o ITBI é de competência do Município da situação do bem (art. 156, II). Portanto, o art. 35 do Código Tributário Nacional está derogado, já que hoje somente as

transmissões em virtude de doações ou heranças ainda estão sujeitas ao imposto estadual (art. 155, I, da CF).

Nos casos de extinção de condomínio ou de partilha em separação, se forem respeitados os quinhões que cada interessado já possuía anteriormente, não haverá incidência do ITBI.

O fato gerador do ITBI (antes conhecido como SISA) é a transmissão *inter vivos*, a qualquer título (exceto doação — cf. item 16.1), por ato oneroso, de bens imóveis (urbanos ou rurais), por natureza ou por acessão física (art. 79 do CC).

A exigibilidade se dá com o registro imobiliário, nos termos do art. 1.245 do Código Civil. Nesse sentido:

“Tributário — Imposto de Transmissão de Bens Imóveis — Fato gerador — Registro imobiliário (C. Civil, art. 530). A propriedade imobiliária apenas se transfere com o registro do respectivo título (C. Civil, art. 530). O registro imobiliário é o fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Assim, a pretensão de cobrar o *ITBI* antes do registro imobiliário contraria o ordenamento jurídico” (STJ, 1ª Turma, REsp 12.546-RJ (9100140783), Rel. Min. Humberto Gomes de Barros. Decisão: por unanimidade, dar provimento ao recurso — j. 21-10-1992, *DJ*, 30 nov. 1992, p. 22559, *Juis*, Saraiva, n. 17).

Observe-se, porém, que, se o tributo for recolhido anteriormente ao registro imobiliário e o negócio não for concretizado, o contribuinte terá direito à restituição. Nesse sentido: TAPR, 1ª Câ. Cív., Ac. em AC e Reex. Nec. 9.285 — Catanduva, Rel. Des. Oto Sponholz. Decisão: unânime — publ. em 23 mar. 1993, *Juis*, Saraiva, n. 17.

Imóveis por natureza são o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

Imóvel por acessão física é tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções etc., de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

A cessão de direitos relativa à transmissão de bens imóveis assim como a transmissão de direitos reais (arts. 1.378, 1.390 e 1.414, todos do CC) também estão sujeitas ao ITBI. Excetua-se apenas a

transmissão de direitos reais de garantia (como, p. ex., a hipoteca e a anticrese — arts. 1.473 e 1.506 do CC), que não está sujeita a este imposto.

Conforme já decidiu a Corte Suprema (*RTJ*, 51:62), navios não são imóveis (art. 478 do CCom).

De acordo com o que estabelece o § 2º do art. 156 da Constituição Federal (que recepcionou o art. 37 do CTN e seus parágrafos), o ITBI não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (leia-se pagamento de capital nela subscrito), desincorporação do imóvel da pessoa jurídica e restituição àquele que o entregou como forma de integralização do capital social, nem sobre a transmissão de bens e direitos decorrentes de fusão (união de duas ou mais sociedades para a criação de uma sociedade nova), incorporação (uma ou mais sociedades são absorvidas por outra), cisão parcial (a sociedade cindida subsiste mas transfere parcelas de seu patrimônio para outra ou outras sociedades), cisão total (quando a sociedade cindida não subsiste, pois transfere a integralidade de seu patrimônio para outra ou outras sociedades), transformação (mera mudança do tipo societário) ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante (mais de 50% da receita operacional no período descrito em lei) do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (arts. 36 e 37 do CTN c/c os arts. 220, 227, 228 e 229 da Lei n. 6.404/76).

Conforme já decidiu o extinto Tribunal de Alçada do Paraná, “Verifica-se a impossibilidade da incidência de tributo municipal denominado *ITBI*, em caso de transmissão de bens oriundos de dissolução parcial de sociedade, onde vêm os mesmos se incorporar ao patrimônio de sócio que dela se retira” (Ac. 7.828 do TAPR, 5ª Câm. Cív., Reex. Nec. e AC 116.782.600 — Curitiba, Rel. Juiz Tufi Maron Filho, j. 10-6-1998, publ. em 7 ago. 1998).

As alíquotas do ITBI são fixadas nas leis ordinárias dos Municípios competentes e, ao contrário do disposto na Constituição de 1967 (art. 23, § 2º), hoje não há previsão de fixação de limites por norma federal infraconstitucional.

É vedada a fixação de alíquotas progressivas, conforme consta das Súmulas 656 do STF e 45 do extinto 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo. Ver discussões sobre o tema no RE 562.045.

A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem e não o preço convencionado pelas partes. Valor venal de um bem é aquele determinado pelas condições de mercado, enquanto preço é um critério que pode ser livremente pactuado entre as partes. Há precedentes, que entendo corretos, no sentido de que os ônus reais sobre o bem devem ser abatidos (Incidente de Inconstitucionalidade n. 70014871032, TJRS, j. 7-8-2006), mas inúmeras leis municipais vedam o abatimento.

Caso o Fisco não aceite o valor declarado pelas partes, pode efetivar o arbitramento previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional.

Na arrematação a base de cálculo é o valor do lance aceito.

O contribuinte do ITBI é a pessoa indicada na lei do Município competente. Em regra é o adquirente do imóvel.

O lançamento é feito por declaração do contribuinte, embora possa ocorrer o lançamento de ofício nos casos de não recolhimento do valor devido ou recolhimento feito a menor.

“É legítima a incidência do imposto de transmissão *inter vivos* sobre a transferência do domínio útil” (Súmula 326 do STF).

De acordo com o art. 2.038 do Código Civil fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior, Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916, e leis posteriores.

A enfiteuse dos terrenos de marinha e acrescidos, contudo, subsiste e regula-se por lei especial (Dec.-Lei n. 9.760, de 5-9-1946). O pagamento do laudêmio (taxa) no caso de transferência de imóvel submetido ao regime de enfiteuse não dispensa o pagamento do ITBI.

O usucapião e a desapropriação são formas de aquisição originária da propriedade e por isso não autorizam a incidência do ITBI (STF, *RDA*, 73:160 e *RTJ*, 117:652). A transmissão de imóvel para fins de reforma agrária está imune a todos os impostos (art. 184, § 5º, da CF).

### 15.3. DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

O ISS ou ISSQN é de competência dos Municípios (art. 156, III, da CF) e no ano de 1965 substituiu o antigo Imposto de Indústrias e Profissões. Sua função é predominantemente fiscal.

O fato gerador do ISS é a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços de qualquer natureza, enumerados em lei complementar de caráter nacional, desde que tais serviços não estejam compreendidos na competência dos Estados. Ou seja, somente pode ser cobrado ISS daqueles serviços (físicos ou intelectuais) previstos na lista que acompanha a legislação pertinente e que não estejam compreendidos na área do ICMS.

Observada a lei complementar da União, inclusive quanto à lista de serviços, os Municípios podem instituir o ISS, descrevendo o seu fato gerador em lei ordinária municipal.

Essencialmente o que se tributa é o serviço prestado com fins econômicos e habitualidade, sem relação de emprego.

Serviço público compulsório, remunerado mediante taxa, não está sujeito ao ISS.

O serviço notarial e de registro, contudo, está sujeito ao ISS, conforme decidiu o STF ao julgar a ADIn 3089.

Estão expressamente sujeitos ao ICMS e não ao ISS os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Serviço de transporte de natureza municipal está sujeito ao ISS, conforme consta do item 16.01 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 e já estava previsto no item 97 da lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/68.

A exploração de rodovia mediante a cobrança de pedágio é serviço que autoriza o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada a instituir o ISS, como previa a Lei Complementar n. 100, de 22-12-1999 (que deu nova redação ao Dec.-Lei n. 406/68 e inseriu o item 101 ao seu anexo) e atualmente consta da Lei Complementar n. 116/2003 (item 22.01).

Para que incida o ISS exige-se a habitualidade e a finalidade lucrativa quanto aos serviços prestados, ainda que estes não se constituam como atividade principal do prestador. O imposto também incide sobre o serviço proveniente de outro país ou cuja prestação

tenha se iniciado naquele. Não incide, porém, sobre as exportações de serviços para o exterior (art. 2º, I, da LC n. 116/2003).

Quanto à incidência de ISS ou ICMS sobre determinados negócios, devem ser observadas as seguintes regras:

1) O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao ICMS, nos termos do art. 2º, IV, da Lei Complementar n. 87/96. A base de cálculo é o valor total da operação, a soma do serviço e da mercadoria. É o caso dos restaurantes, conforme Súmula 163 do STJ.

2) Os serviços especificados na lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/68 ou na Lei Complementar n. 116/2003 e na lei do Município competente ficam sujeitos apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias. A base de cálculo é o valor total da operação.

3) Tratando-se de atividade mista, fica sujeita ao ICMS a mercadoria fornecida com prestação de serviços especificados na lista, desde que na própria lista conste ressalva neste sentido. Na hipótese, conforme consta do art. 13, IV, *a* e *b*, da Lei Complementar n. 87/96 e do art. 7º, § 2º, e incisos 14.01, 14.03 e 17.11 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, a base de cálculo do ICMS é o preço da mercadoria e a base de cálculo do ISS é o resultado da seguinte operação: preço total da operação — o valor da mercadoria = base de cálculo do ISS.

Citem-se, por exemplo, o item 70 da lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/68 e item 14.03 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, que preveem a incidência do ISS sobre os serviços de recondição de motores, e que o valor das peças e partes empregadas pelo prestador do serviço fica sujeito ao ICMS.

O Supremo Tribunal Federal, em conformidade com a opinião geral dos juristas, já deliberou que a lista é taxativa, isto é, somente são tributáveis os serviços nela mencionados. Contudo, a própria Corte Suprema admitiu a interpretação analógica da lista (*RDA*, 118:155), decisão que segundo alguns juristas viola os princípios da estrita legalidade e o art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional (“O

emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”).

Conforme leciona Odmir Fernandes, na obra coletiva *Código Tributário Nacional comentado* (São Paulo, Revista dos Tribunais, 1999, p. 324), “A doutrina e a jurisprudência firmaram o entendimento de que a lista de serviços é taxativa, mas comporta interpretação ampla e analógica (STF, no RE 75.952-SP, *RTJ*, 63:1980). O Superior Tribunal de Justiça admite a interpretação extensiva e analógica da lista de serviços, mas veda a aplicação da analogia. Aquelas respeitam os marcos normativos. A última acrescenta fatos novos (STJ, 2ª Turma, REsp 1.837/SP, DJU 10-09-1990)”.

Entendo que a dinâmica hoje verificada nas práticas comerciais justifica a interpretação analógica autorizada pelo Supremo Tribunal Federal, já que ao legislador não seria possível prever as derivações de serviços hoje existentes. O § 3º do art. 1º da Lei Complementar n. 116/2003, a fim de evitar dissimulações, traz que a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

A base de cálculo do ISS, para as empresas, é o preço do serviço prestado. Já no caso do trabalho pessoal do contribuinte, o imposto normalmente é fixo e determinado de acordo com a atividade desenvolvida.

No caso de serviços prestados por sociedade de profissionais de uma mesma categoria (sociedades uniprofissionais e não pluriprofissionais), a base de cálculo é feita em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade (art. 9º, § 3º, do Dec.-Lei n. 406/68). O valor do ISS devido pela sociedade, portanto, corresponderá ao valor do imposto fixo multiplicado pelo número de profissionais que integram a sociedade, como sócios ou empregados.

As alíquotas são fixadas pelo Município competente para a instituição do imposto, mas os incisos I, II e III do § 3º do art. 156 da Lei Maior, com a redação da Emenda Constitucional n. 37/2002, autorizam que lei complementar federal fixe as alíquotas máximas e mínimas do ISS, exclua de sua incidência exportações de serviços para o exterior e regule a forma como isenções, incentivos e benefícios

fiscais serão concedidos e revogados. Enquanto não for editada a lei complementar, em regra a alíquota mínima será de 2%, nos termos do art. 88 do ADCT, devendo ser respeitado o princípio da anterioridade (v. item 2.6). A alíquota máxima é de 5%, conforme estabelecia o art. 4º da Lei Complementar n. 100/99 e atualmente consta do art. 8º, II, da Lei Complementar n. 116/2003. O inciso I do art. 8º da Lei Complementar n. 116/2003, que autorizava alíquotas de até 10% para jogos e diversões públicas, foi vetado por sugestão do Ministério do Turismo.

Como o empregado, o trabalhador avulso presta serviços na dependência daquele para quem trabalha e não é contribuinte do ISS. Vale dizer: caso dois advogados montem um escritório e contratem como empregado um terceiro advogado, o imposto será calculado com base no número de profissionais daquele escritório. Responsáveis pelo pagamento do imposto, porém, serão apenas os sócios do escritório, já que o empregado não é contribuinte do ISS.

O contribuinte do ISS é a empresa, ou trabalhador autônomo, que presta o serviço tributável (art. 10 do Dec.-Lei n. 406/68 e art. 5º da LC n. 116/2003).

Os municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, independentemente da retenção do tributo na fonte, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo, inclusive no que se refere a multa e outros acréscimos legais.

A fim de evitar conflitos de competência entre os Municípios, o art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68 estabelecia que “considera-se local da prestação do serviço: **a)** o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; **b)** no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação”.

Contudo, conforme já alertava o mestre Cleber Giardino em artigo publicado na edição de 16 dez. 1984 do jornal *O Estado de S. Paulo*, p. 68, “Em síntese é possível concluir que:

**a)** o sistema tributário brasileiro, como estruturado pela Constituição Federal, obriga que a competência tributária dos municípios, em

matéria de Imposto Sobre Serviços, seja qualificada por critério territorial;

- b) vinculam-se à competência de cada município os fatos específicos em que se traduz a materialidade do Imposto Sobre Serviços (a dizer, o desempenho concreto de atos materiais definíveis como de execução de contratos de serviço) ocorridos em seu respectivo território; logo, local da prestação é aquele onde materialmente executado o serviço; o município competente para tributar essa prestação será sempre e exclusivamente aquele em cujo território foram os serviços executados;
- c) o art. 12 do Decreto-Lei n. 406, de 1968 — embora possa ser tido como da natureza das leis complementares dispositivas acerca de conflitos de competência — é inaplicável no que veicula fórmula legislativa incompatível com os princípios assim claramente postos pelo Texto Constitucional (por exemplo, sua letra ‘a’, quando diversos os locais da prestação e do estabelecimento ou domicílio do prestador)”.

No mesmo sentido, o Professor Roque Carrazza sustenta que “a despeito do comando inserto no artigo 12, do Dec.-lei 406/68, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) é sempre devido (e não só no caso da construção civil) no município onde o serviço é positivamente prestado, ainda que o estabelecimento prestador esteja situado em outro município” (*Curso*, cit., p. 309).

Nesse sentido:

“ISS — Local da prestação do fato gerador — Município — Decreto-Lei n. 406/68. Embora o art. 12, letra *a*, considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, pretende o legislador que referido imposto pertença ao município em cujo território se realizar o fato gerador” (REsp 115.337, 1ª Turma do STJ, j. 31-3-1998).

No mesmo sentido decidiu a 1ª Turma do STJ no AgRg nos EDcl no AgI 468.839-DF, j. 11-3-2003 e no REsp 302.330, j. 5-10-2001.

Nas nações em que os Municípios integram a federação e dispõem de ampla competência tributária, somente pode ser aceito um sistema que defina a competência tributária quanto ao ISS de acordo com o

local onde o fato gerador (prestação dos serviços) efetivamente ocorre, sob pena de incentivarmos uma verdadeira guerra tributária entre Municípios e privilegiarmos aqueles prestadores de serviços que buscam fraudar o Fisco instalando ficticiamente seus estabelecimentos em Municípios que cobram o ISS com alíquotas mínimas. Nesse sentido o REsp 783.022, j. 5-2-2009.

A Lei Complementar n. 116/2003, em seu art. 3º, mantém a regra pela qual o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador. No entanto, de acordo com o art. 4º do mesmo diploma legal, considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar o serviço. As normas, somadas aos incisos I a XXII do art. 3º da LC n. 116/2003 (que explicitam inúmeras hipóteses, além da construção civil, nas quais o ISS é devido ao Município em cujo território se realiza o fato gerador), levam à conclusão de que em regra o Município competente para exigir o ISS é aquele no qual o serviço é realizado.

“O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis” (Súmula 138 do STJ).

Ao concluir o julgamento de dois recursos extraordinários em que se discutia a constitucionalidade, ou não, da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISS sobre operações de arrendamento mercantil (*leasing*) — o STF deu provimento ao RE 547.245/SC, interposto pelo Município de Itajaí, e negou-se provimento ao RE 592.905/SC, interposto por instituição financeira. Afirmou-se, quanto ao caráter jurídico do contrato de arrendamento mercantil, que ele seria contrato autônomo que compreenderia três modalidades: 1) o *leasing* operacional; 2) o *leasing* financeiro e 3) o chamado *lease-back* (Resolução n. 2.309/96 do BACEN, arts. 5º, 6º e 23, e Lei n. 6.099/74, art. 9º, na redação dada pela Lei n. 7.132/83). Asseverou-se que, no primeiro caso, haveria locação, e, nos outros dois, serviço. Ressaltou-se que o *leasing* financeiro seria modalidade clássica ou pura de *leasing* e, na prática, a mais utilizada, sendo a espécie tratada nos recursos examinados. Esclareceu-se que, nessa modalidade, a arrendadora adquire bens de um fabricante ou fornecedor e entrega seu uso e gozo ao arrendatário, mediante

pagamento de uma contraprestação periódica, ao final da locação abrindo-se a este a possibilidade de devolver o bem à arrendadora, renovar a locação ou adquiri-lo pelo preço residual combinado no contrato. Observou-se que preponderaria, no *leasing* financeiro, portanto, o caráter de financiamento e nele a arrendadora, que desempenha função de locadora, surgiria como intermediária entre o fornecedor e arrendatário. Após salientar que a lei complementar não define o que é serviço, mas apenas o declara, para os fins do inciso III do art. 156 da CF, concluiu-se que, no arrendamento mercantil (*leasing* financeiro) — contrato autônomo que não é contrato misto, cujo núcleo é o financiamento e não uma prestação de dar —, por ser financiamento serviço, poderia sobre ele incidir o ISS, resultando irrelevante a existência de uma compra.

Observe-se que a simples locação de bens móveis não está sujeita ao ISS, conforme decidiu o C. STF em Recurso Extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes (*Informativo STF* 207 e RE 116.121/SP), julgado que serviu de base para que fosse vetado o item 3.01 da relação anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

“É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISS sobre operações de locação de bens imóveis” (Súmula Vinculante 31 do STF).

“A prestação de serviços de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva o fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS” (Súmula 156 do STJ).

“O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares” (Súmula 274 do STJ).

Nos termos do art. 147 da Constituição Federal, competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais e estaduais (arts. 147 e 155 da CF).

Mantivemos as referências aos arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei n. 406/68, bem como à Lei Complementar n. 100/99 (todos revogados pela LC n. 116/2003), em razão do art. 144 do Código Tributário

Nacional, o qual estabelece que para fins de lançamento deve ser observada a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente revogada ou modificada. Considerando que o prazo decadencial para o lançamento geralmente é de cinco anos (arts. 150, § 4º, e 173 do CTN), durante algum tempo as normas revogadas serão utilizadas.

## QUADRO SINÓTICO – OS IMPOSTOS MUNICIPAIS

**1. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana — IPTU**

→ **Fato gerador**: é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel (por natureza ou por acessão física) localizado na zona urbana do Município.

→ **Contribuinte**: é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título (desde que haja ânimo de dono).

→ **Função**: é *predominantemente* fiscal.

→ **Base de cálculo**: é o valor venal do imóvel.

→ **Lançamento**: de ofício.

**2. Imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos a eles relativos – ITBI**

→ **Fato gerador**: é a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por *ato oneroso*, de bens imóveis (urbanos ou rurais), por natureza ou por acessão física.

→ **Contribuinte**: é a pessoa indicada na lei do Município competente (em regra, é o adquirente do imóvel).

→ **Alíquotas**: são fixadas nas leis ordinárias dos Municípios competentes. Por ora prevalece que não se admite a alíquota progressiva, por falta de previsão constitucional específica.

→ **Base de cálculo**: é o valor venal do bem.

→ **Lançamento**: é feito por declaração; porém, pode ser de ofício nos casos de não recolhimento do valor devido ou recolhimento feito a menor.

→ **Competência**: do Município da situação do bem.

<p><b>3. Do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS</b></p>	<p>→ <i>Fato gerador</i>: é a prestação, por empresa ou profissional autônomo de serviços de qualquer natureza, <i>enumerados em lei</i> complementar de caráter nacional e na lei do Município (ou DF) credor, desde que tais serviços não estejam compreendidos na competência do ICMS.</p>
<p><b>3. Do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS</b></p>	<p>→ <i>Contribuinte</i>: é a empresa, ou trabalhador autônomo, que presta o serviço tributável.</p> <p>→ <i>Função</i>: é predominantemente fiscal.</p> <p>→ <i>Alíquotas</i>: são fixadas pelo Município competente para a instituição do imposto, mas a CF ou lei complementar <i>federal</i> podem fixar as alíquotas <i>máximas</i> e <i>mínimas</i>.</p> <p>→ <i>Base de cálculo</i>: para as empresas – preço do serviço prestado; trabalho pessoal do contribuinte – o preço <i>normalmente</i> é fixo e determinado de acordo com a atividade desenvolvida.</p> <p>→ <i>Competência</i>: em regra, do Município no qual o serviço é realizado.</p>

## 16 IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

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

O tributo, que também é chamado de imposto sobre heranças e doações, além de incidir sobre a transmissão de direitos, incide sobre a transmissão de bens móveis e imóveis (o CTN só prevê a incidência sobre bens imóveis e direitos a eles relativos, estando, portanto, superado).

Relativamente aos bens imóveis e respectivos direitos, o imposto é de competência do Estado da situação do bem (ou do DF, caso o bem lá esteja localizado).

Quanto aos bens móveis, títulos e créditos, o imposto é de competência do local (Estado ou DF) onde se processar o inventário ou arrolamento (sucessão *causa mortis*). No caso de sucessão processada por escritura pública (Lei n. 11.441/2007), o ITCMD é devido para o Estado do domicílio do transmissor, aplicando-se a regra do art. 96 do Código de Processo Civil, ainda que admitida a lavratura do ato em local diverso.

Caso seja decorrente de doação, o imposto sobre bens móveis, títulos e créditos é de competência do local onde o doador tiver seu domicílio (Estado ou DF).

Em São Paulo, o imposto e as isenções estão disciplinados pela Lei n. 10.705, de 28 de dezembro de 2000, na redação da Lei n. 10.992/2001, regulamentada pelo Decreto n. 46.665/2002.

Conforme decidiu o STJ no REsp 1.150.356, j. de 25-8-2010, “nos inventários processados sob a modalidade de arrolamento sumário (nos quais não cabe o conhecimento ou a apreciação de questões relativas ao lançamento, pagamento ou quitação do tributo de transmissão *causa mortis*, bem como tendo em vista a ausência de intervenção da Fazenda até a prolação da sentença de homologação da partilha ou da adjudicação), revela-se incompetente o Juízo do inventário para reconhecer a isenção do ITCMD, por força do disposto no art. 179 do CTN, que confere, à autoridade administrativa, a atribuição para aferir o direito do contribuinte à isenção não concedida em caráter geral.

Ademais, prevalece o comando inserto no art. 192 do CTN, segundo o qual *‘nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas’*, impondo-se o sobrestamento do feito de arrolamento sumário até a prolação do despacho administrativo reconhecendo a isenção do ITCMD.

Assim, falecendo competência ao juízo do inventário (na modalidade de arrolamento sumário), para apreciar pedido de reconhecimento de isenção do ITCMD, impõe-se o sobrestamento do feito até a resolução da *quaestio* na seara administrativa, o que viabilizará à adjudicatária a futura juntada da certidão de isenção aos autos”.

A função do imposto é fiscal (visa abastecer os cofres do Estado ou do DF competente) e suas alíquotas são fixadas por cada um dos Estados e pelo Distrito Federal, observada a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal (atualmente de 8%, conforme a Resolução n. 9/92). A progressividade do ITCMD é objeto de debates no RE 562.045, mas por ora prevalece que impostos reais não autorizam a progressividade da alíquota, salvo quando há expressa autorização constitucional em sentido diverso (RE 234.105-3).

A base de cálculo é fixada por lei da entidade competente para instituir o tributo. Não deve, porém, ser superior ao valor de mercado do bem (embora eventuais dívidas sobre ele não possam ser abatidas).

O cálculo na transmissão *causa mortis* é feito sobre o valor dos bens na data da avaliação (Súmula 113 do STF), ou da declaração (se a avaliação for dispensada), observada a alíquota vigente na data da abertura da sucessão (Súmula 112 do STF).

O contribuinte, em se tratando de transmissão *causa mortis*, é o beneficiário do bem ou direito transmitido (herdeiro, legatário etc.). Nas doações o contribuinte pode ser o doador ou o donatário, nos termos da lei específica.

Há que se observar, ainda, a incidência ou não do inciso XXXI do art. 5º da Constituição Federal no caso concreto (estabelece regras para a sucessão de bens de estrangeiros). Na vigência da Constituição anterior, quando o ITBI era da competência dos Estados e envolvia a sucessão *causa mortis*, a Corte Suprema assim deliberou: “ITBI. 1. É de competência do Estado instituir o imposto de transmissão sobre bens imóveis, ainda que ela resulte de sucessão aberta no estrangeiro...” (STF, 1ª Turma, AgRg de Instrumento 85.976-RJ, Rel. Min. Alfredo Buzaid, j. 13-4-1982, *DJU*, 14 maio 1982, p. 4568, in *Código Tributário Nacional comentado*, coord. Vladimir Passos de Freitas, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1999, p. 119).

O imposto incide inclusive na hipótese de inventário por morte presumida (Súmula 331 do STF) ou de doação onerosa (Agravo de Instrumento n. 201.683-1, TJSP).

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

A função do ICMS é predominantemente fiscal e, em São Paulo, o imposto representa a maior fonte de recursos do Estado.

Operação tem o sentido de negócio mercantil.

Circulação significa a transmissão jurídica da mercadoria.

Mercadoria é o produto transmitido por pessoa que exerce o comércio com habitualidade.

Antes da Constituição Federal, o então ICM tinha a mesma alíquota para todas as mercadorias. O art. 155, § 2º, III, da Constituição de 1988, contudo, faculta (no caso do IPI obriga, cf. art. 153, § 3º, I, da CF) a seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Por isso, hoje, no Estado de São Paulo temos, entre outras, alíquotas de 7% (sal de cozinha) até 25% (produtos supérfluos). Outras vezes a alíquota é maior quanto maior for o consumo (a exemplo da energia elétrica), tudo demonstrando que o ICMS também contém certa função extrafiscal. É facultado ao Senado fixar percentuais mínimos (mediante proposta de 1/3 dos senadores e aprovação por maioria absoluta — mais da metade de todos) e máximos (mediante proposta da maioria absoluta dos senadores e aprovação por 2/3 de todos) nas operações internas.

O ICMS é um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal (a operação anterior, se tributada pelo ICMS, gera um crédito a ser compensado, desde que a documentação seja idônea — art. 23 da LC n. 87/96 — e o exercício se dê até cinco anos da data da emissão do documento).

Uma corrente jurisprudencial entende que o ato administrativo que declara a inidoneidade fiscal de um contribuinte não necessita ser

publicado no *Diário Oficial* para produzir efeitos, nos termos da Portaria n. 67/82 da Coordenadoria de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo — CAT. Tendo natureza declaratória, pode ser retroativo. Assim, estaria correta a exigência de estorno pelo crédito efetivado e a cobrança do imposto devido, sem prejuízo da multa pela infração.

Outra corrente exige a publicação do ato declaratório da inidoneidade para que ela produza efeitos contra terceiros que negociem com a empresa inidônea.

Há, por fim, uma terceira corrente dispensando até mesmo a prévia edição do ato declaratório da inidoneidade, reconhecendo que basta a sua demonstração posterior.

A 1ª Turma do C. STJ, ao apreciar o REsp 195.581, j. 3-5-1999, decidiu que “A obrigação de verificar a inidoneidade de documentos e de regularidade da empresa é do fisco e não do contribuinte. O ato declaratório da inidoneidade só produz efeito a partir da sua publicação”.

Se comprovado o ingresso da mercadoria objeto da nota fiscal no estabelecimento do adquirente, será legítimo o crédito.

A publicidade normalmente não é elemento formativo dos atos da administração; é elemento de eficácia e visa dar transparência aos atos administrativos. Os atos de efeitos externos só têm eficácia após sua publicação, regra que deve ser observada em relação à declaração de inidoneidade sob pena de violarmos o princípio da segurança das relações jurídicas.

Admite-se o creditamento do ICMS (também denominado sistema de abatimento ou regime de compensação) anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria destinada ao ativo permanente de estabelecimento (art. 20 da LC n. 87/96, alterado pelas LC n. 102/2000 e 120/2005). Pelas regras agora vigentes, admite-se a divisão do crédito a ser utilizado em quarenta e oito parcelas, bem como a perda das frações remanescentes se o bem for alienado antes de quatro anos da sua aquisição.

O creditamento do ICMS relativo a energia elétrica e serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento devem observar as regras

dos incisos II e IV do art. 33 da Lei Complementar n. 87/96, com a redação da Lei Complementar n. 102/2000, que restringiu esse direito às hipóteses nela especificadas.

José Eduardo Soares de Melo (*ICMS, teoria e prática*, 4. ed., São Paulo, Dialética, 2000) leciona que “A vinculação do crédito de energia elétrica às exclusivas operações com energia elétrica, e industrialização, de modo injustificado prejudica todas as demais categorias e atividades profissionais (comerciantes, prestadores de serviços de transporte, produtores) sujeitas à sistemática do ICMS, porque não mais poderão apropriar (a título de crédito) os valores tributários pelo consumo de energia. Mais uma vez a legislação inferior (LC 102/2000) ofende o texto constitucional”.

Quanto às mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento comercial, somente darão direito a crédito as mercadorias nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020 (inciso I do art. 33 da LC n. 87/96, com redação da LC n. 138/2010).

Conforme leciona Roque Antonio Carrazza (*ICMS*, São Paulo, Malheiros, 1994, p. 89), “juridicamente — é bom remarcarmos — o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado. O imposto sobre valor agregado caracteriza-se, nos patamares do Direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em sequência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Não é o caso do ICMS, que grava toda a operação”. A lição demonstra que há fato gerador mesmo que a venda seja feita por valor inferior ao de custo, devendo o contribuinte debitar-se do valor do imposto e compensar-se com o crédito decorrente da não cumulatividade.

Inicialmente, o STJ admitia a correção monetária do crédito (REsp 16.251-PR e 62.319-7-SP). Posteriormente, contudo, a 1ª Seção do Tribunal consolidou o entendimento de que a matéria é de natureza constitucional ou de direito local (ERE 89695/SP), razão por que a corte deixou de conhecer recursos especiais sobre o tema (AgRg no AgI 513.815-MG).

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, pacificou o entendimento de que não cabe a atualização monetária do crédito fiscal pertinente ao

ICMS, salvo se houver lei estadual nesse sentido ou atrasos decorrentes de dificuldades indevidamente impostas pela administração tributária (AgRg no RE 220.773, RE 282.129 e Embargos de Declaração no RE 308.114).

A isenção ou não incidência de ICMS em determinada operação, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Sobre o tema há estudo de Tércio Sampaio Ferraz Jr. publicado na *RDT*, 48:20-1. No caso de operações que destinem mercadorias ou serviços ao exterior, asseguram-se ao exportador a manutenção e o aproveitamento do ICMS cobrado nas operações anteriores (art. 155, § 2º, X, *a*, da CF).

Em síntese, o inciso II do § 2º do art. 155 da CF proíbe o crédito presumido relativo à isenção do ICMS, ou seja, quando o imposto não incidiu sobre a operação anterior.

Conforme já determinava o § 7º do art. 2º do Decreto-Lei n. 406/68 e consta da atual Lei Complementar n. 87/96 (art. 13, § 1º, I), o montante do ICMS (o montante do próprio imposto) integra a base de cálculo do imposto, constituindo o respectivo destaque (na nota fiscal) mera indicação para fins de controle. É o denominado cálculo por dentro, integração do ICMS.

Ao julgar o RE 582.461, em 18-5-2011, o STF reafirmou que a quantia relativa ao ICMS faz parte do conjunto que representa a viabilização jurídica da operação e, por isso, integra a sua própria base de cálculo.

Com base no § 9º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (que fixa como base de cálculo o preço praticado na operação final), muitos defendem que a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica não pode incluir o valor do imposto, entendimento segundo o qual o art. 33 da Lei Estadual n. 6.374/89 é inconstitucional. Outros sustentam que o montante do imposto só não pode integrar a base de cálculo quando a Constituição Federal expressamente vedar tal prática, a exemplo do inciso XI do § 2º do seu

art. 155 (que veda a inclusão do valor devido a título de IPI na base de cálculo do ICMS, quando a operação *entre contribuintes* envolve os dois impostos). Creio que a segunda corrente é a que melhor interpreta a questão sob a ótica constitucional.

No caso de venda financiada, o custo do financiamento está sujeito ao IOF e não ao ICMS, pois não integra o valor mercantil da mercadoria.

Já no caso de venda em prestações, sem financiamento (venda a prazo), a base de cálculo é o valor do preço final.

Nesse sentido:

“Sabendo-se que o ICMS incidirá sobre a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, e que a base de cálculo da citada exação é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, óbvio fica a impossibilidade de que esse imposto venha a incidir sobre o financiamento, até porque este é incerto quando da concretização do negócio comercial.

A ‘venda a prazo’ revela-se modalidade de negócio jurídico único, o de compra e venda, no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescentando-lhe o preço final, razão pela qual o valor desta operação constitui a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora, assim, o preço ‘normal’ da mercadoria (preço de venda à vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento” (Ag. Reg no Agr. 862.500, j. 12-6-2007).

Súmula 395 do STJ: “O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal”.

Seguro e descontos concedidos sob condição igualmente integram a base de cálculo do ICMS. Desconto incondicionado, não.

“Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS” ( Súmula 457 do STJ).

Ives Gandra Martins, na obra *O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais* (São Paulo, Ed. Dialética, 1997, p. 176), leciona:

“Ora, o que a Constituição declara, com suficiente clareza, é que os juros e os seguros não estão na competência impositiva dos Estados, mas da União, razão pela qual não poderia a lei complementar relativa

ao ICMS atrair tais elementos para sua área de ação para integrar a base de cálculo do imposto estadual, sem a permissão constitucional”.

“Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS” (Súmula 237 do STJ).

As alíquotas interestaduais e de exportação são fixadas pelo Senado Federal (Resolução n. 22/89) e observam sobretudo as regras dos incisos IV, VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Nas operações cujo destinatário é contribuinte (comerciante, industrial etc.) localizado nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo, a alíquota interestadual é de 7%. Nas operações cujos contribuintes destinatários estejam localizados nas regiões Sul ou Sudeste (exceto Espírito Santo), a alíquota interestadual é de 12%.

Quando a alíquota interna é maior que a alíquota interestadual, verifica-se o chamado “diferencial de alíquota”. Normalmente o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna cabe ao Estado da localização do destinatário da mercadoria (inciso VIII do § 2º do art. 155 da CF).

O remetente paga ao Estado de onde parte a mercadoria ou o serviço o valor da alíquota interestadual. O destinatário recolhe ao Estado onde ele se encontra o valor relativo às diferenças de alíquota.

Caso a mercadoria ou o serviço seja destinado a não contribuinte de outra unidade da Federação, a alíquota cobrada será a interna do ente federado onde foi realizada a operação e ao qual será integralmente destinado o produto da arrecadação.

Salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, tomada com observância da lei complementar prevista no inciso XII, g, do § 2º do art. 155 da Lei Maior, as alíquotas de cada unidade da federação não poderão ser inferiores àquelas previstas pelo Senado para as operações interestaduais.

Quanto à lei complementar prevista no art. 146 e inciso XII do art. 155, ambos da Constituição Federal, relevante observar que o art. 34, § 8º, da Constituição (ADCT) estabeleceu que, se no prazo de sessenta dias, contados da promulgação da Constituição, não fosse editada a lei

complementar necessária à instituição do ICMS, os Estados e o Distrito Federal poderiam celebrar convênio para disciplinar provisoriamente a matéria. Com isso, foi celebrado o Convênio n. 66/88, que disciplinou a matéria pertinente ao ICMS até a vigência da Lei Complementar n. 87/96.

O fato gerador do ICMS, obedecidos os limites da Lei Maior e da Lei Complementar n. 87/96, é aquele descrito na lei estadual ou distrital que instituir o tributo.

Ao se referir às operações relativas à circulação de mercadorias, o legislador quer anunciar como fato gerador do tributo, preenchidos os demais requisitos da hipótese de incidência, a circulação econômica da mercadoria, a mudança de titularidade de uma coisa móvel destinada ao comércio (com tradição real ou ficta). “Este tributo surge, como vimos, quando ocorre a operação mercantil. A saída é uma simples decorrência da transmissão da titularidade da mercadoria. É quando se exterioriza tal transmissão” (Roque Carrazza, *ICMS*, cit., p. 62). Portanto, pode incidir o ICMS ainda que a mercadoria não transite pelo estabelecimento do transmitente, conforme mostra o inciso IV do art. 12 da Lei Complementar n. 87/96.

Além da compra e venda, outras operações que propiciem a circulação (transferência) jurídica da mercadoria podem ser tributadas pelo ICMS (troca, dação em pagamento etc.).

A venda de bem do ativo fixo de uma empresa não autoriza a cobrança do ICMS, pois não tem natureza comercial. A venda do estabelecimento com as mercadorias a ele inerentes também não é fato gerador do ICMS.

Os salvados de sinistros, mesmo quando vendidos a terceiros, não autorizam a incidência do ICMS, conforme estabelece a Súmula Vinculante 32 do STF.

O autoconsumo, ou seja, a disponibilização para o ativo permanente de uma empresa de mercadoria por ela própria produzida, não dá lugar ao ICMS.

Bens que saem para demonstração e retornam não dão causa ao ICMS. Amostra grátis autoriza a cobrança.

O transporte municipal remunerado dá ensejo ao ISS e não ao ICMS. Os transportes transmunicipal e interestadual dão ensejo ao ICMS, de competência do Estado onde teve início a prestação.

Discute-se hoje a natureza do serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet. Se de comunicação (sujeito ao ICMS) ou não (passível portanto de incidência do ISS desde que incluído na respectiva lista de serviços).

O Convênio Confaz n. 78/2001 e o Decreto paulista n. 46.027/2001 não extrapolaram os limites da legalidade, pois apenas explicitaram que o fato gerador *in abstracto* previsto no art. 2º, III, da LC n. 87/96 e no art. 2º, IX, da Lei n. 6.374/89 engloba os serviços de acesso à Internet.

O C. STJ, contudo, por meio da Súmula 334, orienta que o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

Conforme bem sustenta Marco Aurélio Greco (*Internet e direito*, 2. ed., São Paulo, Ed. Dialética, 2000, p. 133), “podem existir serviços de comunicação (para fins tributários) que não sejam de telecomunicação (para fins da LGT), assim como podem existir serviços de telecomunicação (para fins da LGT) que não configuram serviços de comunicação (para fins de incidência do ICMS)”.

Não se nega que a hipótese em análise está inserida nos denominados *atos geradores confrontantes*.

A melhor solução para a análise de normas polissêmicas de uma Constituição que se propõe a refletir a realidade social (Constituição normativa segundo as lições de Canotilho — *Direito constitucional e teoria da constituição*, 4. ed., Coimbra, Livraria Almedina, 2000, p. 1095) é a busca do sentido comum da palavra *comunicação*. E segundo se extrai do *Dicionário Aurélio*, dentro do conceito de comunicação estão o “caminho de acesso ou de ligação” e “a transmissão de informação de um ponto a outro por meio de sinais em fios, ou de ondas eletromagnéticas”.

A consequência é que o serviço de acesso à *Internet* está incluído no conceito de serviço de comunicação, em que pese a orientação em sentido diverso do C. STJ.

No sentido de que o Provedor de *Internet* está sujeito ao ICMS observe-se ainda o acórdão proferido no Recurso Especial 323.358-PR.

Em sentido contrário, ao julgar o REsp 456.650-PR em 24-6-2003, a 2ª Turma do STJ concluiu que provedores de acesso à *Internet* não prestam serviços de comunicação, mas, sim, serviço de valor adicionado, não se sujeitando à incidência do ICMS (art. 61, § 1º, da Lei n. 9.472/97).

A Norma n. 4/95 do Ministério das Comunicações, o art. 61 da Lei n. 9.472/97 e a ADInMC 1.491-DF, Rel. Min. Carlos Velloso, trazem importantes conceitos para a interpretação da matéria.

Não incide ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, X, *d*, da CF).

De acordo com o art. 12 da Lei Complementar n. 87/96, a saída de mercadoria de um estabelecimento de um contribuinte para outro estabelecimento do mesmo contribuinte caracteriza o fato gerador do ICMS.

A jurisprudência cristalizada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, contudo, é no sentido de que “não constitui fato gerador de *ICMS* o simples deslocamento de mercadoria de um para outro *estabelecimento* do mesmo *contribuinte*” (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância de os *estabelecimentos* situarem-se em Estados distintos (REsp 772.891, j. 15-3-2007).

A Constituição Federal é expressa em determinar a incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, mesmo que sem habitualidade e ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo (permanente) de estabelecimento, assim como sobre serviço importado do exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.

O ICMS incide inclusive no caso de importação, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do tributo, de bem, mercadoria ou serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do

destinatário, conforme consta do artigo 155, IX, *a*, da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional n. 33/2001. Nesse sentido as Súmulas 155 e 198 do STJ e o parágrafo único do art. 4º da Lei Complementar n. 87/96, na redação da Lei Complementar n. 114/2002.

A expressão “contribuinte habitual” ainda suscita polêmicas, pois alguns sustentam que o não contribuinte está fora da incidência do imposto, já que o ICMS tem natureza estritamente mercantil.

De acordo com a Súmula 660 do STF, “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”. A Súmula, contudo, é objeto de controvérsia e já foi objeto de proposta de adendo em sua redação, pois todos os precedentes utilizados para a sua formação são anteriores à Emenda Constitucional n. 33/2001.

A Súmula 661 do STF explicita que “Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”. O imposto é devido ao Estado onde está domiciliado o destinatário.

Também está expresso no Texto Constitucional (art. 155, § 2º, IX, *b*) que o ICMS incide sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (os serviços sujeitos ao ISS estão previstos na LC n. 116/2003).

Portanto, além da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, em outras hipóteses o valor dos serviços também pode ser considerado no cálculo do ICMS, conforme previsto na alínea *b* do inciso IX do art. 155 da Constituição Federal e mais recentemente no art. 2º, IV e V, da Lei Complementar n. 87/96 (*v.* item 15.3).

Conforme decidiu o STF na ADIn 1600-8, é inconstitucional o ICMS sobre o transporte aéreo de passageiros (nacional ou internacional), bem como sobre o transporte internacional de cargas.

Sobre as transações com bens imóveis incide o ITBI (municipal) e não o ICMS.

Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade, ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços descritas como fato gerador do imposto, nos termos do art. 4º da Lei Complementar n. 87/96. O parágrafo único do referido artigo traz inúmeros outros contribuintes, inclusive a pessoa física, parecendo oportuno relembrar que a capacidade passiva tributária independe da capacidade civil da pessoa física ou da regular constituição da pessoa jurídica — art. 126 do Código Tributário Nacional.

Hugo de Brito Machado (*Curso*, cit., p. 269) relembra que “o ICMS segue sendo um imposto que onera atividades profissionais. Seus contribuintes, portanto, são apenas aqueles que profissionalmente, com habitualidade portanto, praticam operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação”.

Hoje a Constituição Federal (art. 150, § 7º) expressamente admite a substituição tributária, pela qual o tributo (inclusive o ICMS) pode ser exigido não do realizador do fato imponible, mas de terceira pessoa.

O lançamento do ICMS é feito por homologação, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional, embora como em todos os demais tributos possa ser feito o lançamento de ofício.

Caso a empresa trabalhe sob o regime de estimativa, o valor eventualmente pago a maior poderá ser compensado no exercício seguinte. Cessadas as atividades, deverá pleitear a restituição.

“É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal” (Súmula 431 do STJ).

As imunidades (hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas) estão previstas no inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, e dentre elas está a operação que destine mercadoria (industrializada, semielaborada ou primária) para o exterior. As imunidades gerais estão previstas no art. 150 da Constituição Federal.

O art. 91 do ADCT prevê que lei complementar pode estabelecer critérios para que a União compense os Estados pelas perdas de receitas decorrentes da imunidade do ICMS sobre as exportações.

De qualquer forma, prevalece que somente o exportador imediato é que tem direito à isenção.

Nos termos da Súmula 129 do STJ, “O exportador adquire o direito de transferência de crédito do ICMS quando realiza a exportação do produto e não ao estocar a matéria-prima”.

Há que observar, contudo, que o § 2º do art. 91 do ADCT, na redação da Emenda Constitucional n. 42, indica que, no futuro, pelo menos 80% do ICMS será devido ao Estado onde ocorrer o consumo das mercadorias, bens ou serviços.

Cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 155, § 2º, XII, *g*, da CF). Hoje, ante a falta de outra norma que discipline a questão, a matéria tem sido tratada com base na Lei Complementar n. 24/75, que disciplina a celebração dos convênios autorizadores de favores fiscais (o convênio tem de ser aprovado pela unanimidade dos representantes dos Estados e do DF, presentes à reunião, a qual somente pode ser realizada com a presença da maioria das unidades da federação).

Créditos presumidos podem caracterizar burla às exigências do art. 155, § 2º, XII, *g*, da Constituição Federal.

Vinte e cinco por cento do valor arrecadado a título de ICMS serão repassados aos Municípios do Estado onde a operação se realizou (art. 158, IV, e parágrafo único, da CF).

### 16.3. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES — IPVA

O fato gerador do IPVA é a propriedade (e não o uso) de veículo automotor. Há polêmica sobre a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, pois muitos sustentam que sua incidência é apenas sobre veículos terrestres, já que o tributo é sucedâneo da antiga Taxa Rodoviária Única (nesse sentido o RE 379.572/RJ, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 11-4-2007).

Contribuinte é o proprietário do veículo, presumindo-se como tal aquele em cujo nome o veículo esteja licenciado.

A incidência se dá no 1º dia de cada ano, ou na data da primeira compra do veículo novo. No caso de veículo importado (circunstância que por si só não autoriza alíquota maior ou menor), a incidência se dá no desembaraço aduaneiro.

O tributo é devido ao Estado onde o contribuinte tem seu domicílio ou residência, pois é neste que o veículo deve ser registrado (art. 120 da Lei n. 9.503/97 — Código de Trânsito Brasileiro), já que o Fisco pode desconsiderar o domicílio declarado com a finalidade de dissimular o fato gerador (art. 116, parágrafo único, do CTN), ou por outra razão recusar o domicílio eleito pelo contribuinte (art. 127, § 2º, do CTN), que muitas vezes é de Estado cuja alíquota do imposto é mais baixa.

A base de cálculo é o valor venal do veículo e sua fixação não está sujeita à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, *c*, da Constituição Federal (redação da EC n. 42/2003). A alíquota é fixada por lei estadual e pode ser diferenciada em função do tipo ou utilização do veículo, mas o percentual mínimo é fixado pelo Senado Federal (art. 155, § 6º, da CF, na redação da EC n. 42/2003).

O lançamento é feito por homologação e observa a lei estadual pertinente, pois o contribuinte recolhe o tributo sem prévio exame do Fisco (REspROMS 12.384-RJ, 1ª Turma do STJ). A mesma corte, porém, por sua 2ª Turma, já decidiu que o crédito tributário do IPVA se constitui de ofício (ROMS 12.970-RJ). Cabe à legislação estadual definir a sistemática.

A função primordial do IPVA é fiscal, embora possa ser anotada uma função extrafiscal quando verificada a diferença de alíquota em razão do tipo de combustível utilizado pelo veículo.

São imunes ao tributo os veículos das pessoas jurídicas de direito público, dos templos de qualquer culto (desde que utilizados em suas funções específicas) e das instituições de educação e assistência social.

Nos termos do art. 147 da Lei Maior, competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais e estaduais (arts. 147 e 155 da CF).

Cinquenta por cento do valor arrecadado com o IPVA devem ser repassados para o município onde se deu o licenciamento (*v.* item 4).

# QUADRO SINÓTICO – IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

**1. Imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de bens ou direitos — ITCMD (art. 155, I, da CF)**

→ *Fato gerador*: incide sobre a transmissão de direitos, transmissão de bens móveis e imóveis.

→ *Contribuinte*: transmissão *causa mortis* – é o beneficiário do bem ou direito transmitido.

→ *Função*: é fiscal.

→ *Alíquotas*: são fixadas por cada um dos Estados e pelo DF, observado o limite máximo fixado pelo Senado e que atualmente é de 8%.

→ *Base de cálculo*: é fixada por lei da entidade competente para instituir o tributo.

→ *Competência*: bens imóveis e respectivos direitos – Estado da situação do bem; bens móveis, títulos de crédito – local onde se processar o inventário ou arrolamento (na sucessão processada por *escritura pública* – o ITCMD sobre bens móveis é devido para o Estado do *domicílio* do *transmissor*, ainda que admitida a lavratura do ato em local diverso); doação de bens móveis, títulos de crédito – local onde o *doador* tiver seu domicílio.

**2. O ICMS — imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de**

→ Operação: relação jurídica mercantil.

→ Circulação: é caracterizada pela troca da titularidade jurídica do bem em uma relação mercantil.

→ Mercadoria: bem sujeito à mercancia.

→ *Fato gerador*: é aquele descrito na lei estadual ou distrital que instituir o tributo. É a saída econômica e jurídica da mercadoria, a mudança de titularidade de uma coisa móvel destinada ao *comércio*.

→ *Função*: é *predominantemente* fiscal.

→ *Creditamento*: é a compensação do que foi recolhido em cada operação anterior relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços.

## 2. O ICMS — imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

3 Descontos: se concedidos sob condição, integram a base de cálculo; se incondicionados, não integram a base de cálculo.

4 Operações com cartão de crédito: os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS.

→ *Alíquota*: a CF *faculta* a seletividade em razão da *essencialidade* das mercadorias e dos serviços. As alíquotas *interestaduais* e de *exportação* são fixadas pelo Senado.

5 Não incide ICMS no serviço dos provedores de acesso à Internet (Súmula 334 do STJ).

6 Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro *estabelecimento* do mesmo *contribuinte* (Súmula 166 do STJ).

7 Há incidência sobre a entrada de mercadoria *importada* do exterior, mesmo que sem habitualidade e ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo de estabelecimento, assim como sobre serviço importado do exterior.

8 Incide sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

9 Não incide nas operações que destinem mercadorias (industrializadas ou não) para o exterior e também em relação aos serviços prestados a destinatários no exterior.

→ *Contribuinte*: é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que

### 3. Imposto sobre a propriedade de veículos automotores — IPVA

- *Fato gerador*: é a propriedade de veículo automotor terrestre.
- *Contribuinte*: é o proprietário do veículo.
- *Competência*: é devido ao Estado onde o contribuinte tem seu domicílio ou residência.
- *Base de cálculo*: valor venal do veículo.
- *Alíquota*: é fixada por lei estadual e pode ser diferenciada em função do tipo ou utilização do veículo, mas o percentual *mínimo* pode ser fixado pelo Senado Federal.
- *Lançamento*: cabe à legislação estadual definir.
- *Função*: primordialmente fiscal.
- *Imunidade*: veículos das pessoas jurídicas de direito público, dos templos de qualquer culto e das instituições de educação e assistência social.
- *Repasso*: cinquenta por cento do valor arrecadado deve ser repassado para o Município onde se deu o licenciamento.

## 17 IMPOSTOS FEDERAIS

Conforme já foi visto anteriormente, a Constituição Federal atribui a cada entidade política da federação uma parcela do poder de tributar.

### 17.1. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (TARIFA ADUANEIRA)

Dentre os impostos atribuídos de forma expressa à União (art. 153 da CF), em primeiro lugar aparece o imposto de importação, também conhecido por “tarifa aduaneira”. Tal imposto grava a introdução, no território nacional, de bens procedentes de outros países (art. 19 do CTN).

Destaque-se, porém, que não basta o simples ingresso físico da mercadoria no território nacional para restar caracterizado o fato gerador, já que para a incidência do imposto de importação os bens devem estar destinados a nele permanecer de forma definitiva. Assim,

mercadorias transportadas de um país para outro por embarcação ou aeronave que simplesmente faça uma escala no Brasil, bem como as mercadorias estrangeiras que ingressam no território nacional tão somente para participar de feiras ou exposições (retornando à origem depois de cumprida sua finalidade), são situações que não autorizam a incidência do imposto de importação.

Em se tratando de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição competente, da declaração feita para o desembaraço da mercadoria (art. 23 do Dec.-Lei n. 37/66).

Para fins de incidência do imposto de importação, considerar-se-á também estrangeira a mercadoria nacional ou nacionalizada que retornar ao País, salvo se: **1)** enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado; **2)** devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição; **3)** devido a modificações na sistemática de importação por parte do país importador; **4)** por motivo de guerra ou calamidade pública; e **5)** por outros fatores alheios à vontade do exportador.

Por comprometer as relações entre o Brasil com o exterior, seu trato foi conferido à União, já que somente esta exerce a soberania (Estados Federados são autônomos e não soberanos) capaz de manter um critério uniforme de tratamento em relação às importações praticadas em todo o território nacional. No mais, com reflexos na totalidade da economia nacional, as importações tornam o Brasil devedor do estrangeiro, e seus valores figuram no passivo da respectiva balança comercial, ao passo que as exportações o fazem credor e figuram no ativo da mesma balança.

A balança comercial é o conjunto das importações e exportações de um país.

A função do imposto de importação é predominantemente extrafiscal, ou seja, visa muito mais disciplinar uma situação econômica e proteger a indústria nacional do que servir como instrumento de arrecadação (função fiscal dos impostos).

O imposto de importação costuma ser dividido em três categorias:

- a) geral ou autônoma: aquela que se aplica a quaisquer mercadorias, sem distinção nenhuma;
- b) diferencial ou especial: a que estabelece distinções em razão da natureza dos produtos;
- c) convencional ou de reciprocidade: a que resulta de acordo bilateral ou multilateral entre os países interessados. Como exemplo maior deste tipo de tarifa alfandegária costuma-se citar o GATT — Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (firmado em 1947 na Suíça e do qual o Brasil é signatário), cuja função é a de “estabelecer e administrar regras para o procedimento em comércio internacional, ajudar os governos a reduzir tarifas alfandegárias ou aduaneiras e abolir as barreiras comerciais entre as partes contratantes”.

No âmbito regional, temos o Mercosul — Mercado Comum do Sul.

Os tratados internacionais são celebrados pelo Presidente da República, mas para serem incorporados ao ordenamento jurídico nacional dependem de referendo do Congresso Nacional, via Decreto Legislativo (art. 49, I, da CF), e de promulgação e publicação por decreto do Presidente da República. A partir de sua incorporação, o tratado internacional tem força de lei ordinária (v. art. 98 do CTN) e como tal está sujeito ao controle de sua constitucionalidade (v. item 2.2).

Atualmente, em razão do Mercosul, as alíquotas do Imposto de Importação estão relacionadas na Tarifa Externa Comum (TEC), tabela que utiliza nomenclatura comum a todos os países integrantes do Tratado.

Pelo sistema alfandegário denominado “livre cambista”, a cobrança de impostos entre fronteiras pode até ser dispensada, considerando para tanto que nenhum país pode importar ou comprar sem exportar ou vender.

Já o sistema alfandegário denominado protecionista funda-se na teoria de que deve ser criada uma situação de privilégio para a produção nacional em face da similar estrangeira, a fim de compensar desigualdades econômicas.

A cobrança do imposto se faz com base na classificação dos produtos importados, conforme fixado pela Secretaria de Comércio

Exterior (Secex) e exposto na listagem denominada Tarifa Aduaneira Brasil (TAB). A fixação de valor mínimo deve decorrer de ato com motivação expressa (Súmula 97 do extinto TFR).

A base de cálculo do imposto de importação, quando a alíquota é específica, é a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida adotada pela lei tributária. Por alíquota específica entende-se aquela que prevê importâncias fixas, aplicáveis em relação aos modos de apresentação do produto importado (x por comprimento, x por peso etc. — art. 20, I, do CTN e art. 2º do Dec.-Lei n. 37/66).

Quando a alíquota é *ad valorem* (arts. 20, II, do CTN e 2º, II, do Dec.-Lei n. 37/66), a base de cálculo é a expressão monetária do produto importado, sobre a qual incide um percentual. O valor do produto consta da fatura comercial expedida no lugar de origem da mercadoria. O Fisco, porém, não é obrigado a aceitá-lo, podendo optar pelo chamado “preço normal”, definido como sendo aquele que o produto, ou seu similar, alcançaria ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País.

Na hipótese da alíquota *ad valorem*, a autoridade alfandegária também pode recorrer ao “preço de referência” (fixado pela Secex, quando ocorrer acentuada disparidade nos preços de importação de produtos de diversas origens, de tal maneira que prejudique a produção do similar nacional) ou à “pauta de valor mínimo” (quando o preço do produto importado for de difícil aplicação ou se verifique a prática de *dumping*).

O *dumping* consiste na união de exportadores (e muitas vezes dos exportadores e seus respectivos governos) para introduzirem, no exterior, determinados produtos, por preços inferiores aos de mercado no país de origem, ou mesmo abaixo de seu preço de custo, com o intuito de aniquilar a concorrência no país de destino. Por essa razão, as tarifas aduaneiras ou alfandegárias não devem observância ao princípio da anterioridade, sendo deferido ao Poder Executivo alterar, nos limites da lei, as alíquotas dentro de um mesmo exercício financeiro.

Conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal (RE 73.419), a alíquota aplicável é aquela contemporânea da efetiva introdução do produto no estrangeiro no território nacional.

Por fim temos por base de cálculo o preço da arrematação do produto apreendido ou abandonado que é levado a leilão. Há que observar a inexistência de fraude, como no caso citado por Aliomar Baleeiro em que o importador retira uma carta de um baralho a fim de afastar outros arrematantes e adquirir o bem por preço vil, pagando um imposto mínimo, hipótese que, em sendo conhecido o importador, pode ser ele chamado a pagar a diferença do imposto.

*Contribuinte.* É contribuinte do imposto de importação: **a)** o importador (assim considerada qualquer pessoa física ou jurídica que promova a entrada de mercadoria estrangeira destinada a permanecer de forma definitiva no território nacional) ou quem a lei a ele equiparar; **b)** o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente (art. 31, II, do Dec.-Lei n. 37/66); e **c)** o adquirente da mercadoria entrepostada.

Para efeito do cálculo do imposto, os valores em moeda estrangeira devem ser convertidos em moeda nacional, à taxa de câmbio vigente no momento da entrada, no País, da mercadoria importada (no caso da mercadoria despachada para consumo deve ser considerado o câmbio do dia do registro, na repartição competente, da declaração de desembaraço aduaneiro). Nesse sentido as Súmulas 46 e 47 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Entre os institutos próprios da matéria alfandegária destacam-se:

**1)** O *drawback*: forma de proteção da indústria nacional pela qual o produtor, por ocasião da exportação do produto acabado, é ressarcido do imposto incidente sobre a importação de insumos de origem estrangeira. Na prática pode ser efetivado via suspensão (susta-se o pagamento do imposto do bem estrangeiro destinado exclusivamente à produção de produto nacional que será exportado), isenção (dispensa do imposto de importação do produto estrangeiro em quantidade necessária à elaboração do produto nacional a ser exportado) e restituição (concessão de crédito fiscal do valor do imposto que incidiu

sobre produto estrangeiro utilizado na elaboração do produto nacional exportado).

2) A cláusula da nação mais favorecida: os países contratantes de acordos de comércio obrigam-se a conceder um ao outro a mesma vantagem que conceder a uma terceira nação, estranha ao tratado. É um dos principais pontos do GATT.

3) As uniões aduaneiras: tratados pelos quais dois ou mais países consentem em adotar tarifas mútuas ou idênticas, a fim de formarem um bloco econômico.

4) O *colis* (encomenda) *postaux* (postal): é um processo simplificado de importação (dispensa o despachante aduaneiro), feito via serviços de correio dos países de origem e destinatário da mercadoria importada. Recebendo a mercadoria, o correio do país destinatário expede um aviso ao destinatário, que comparecendo preenche um formulário próprio para a liberação do produto.

#### 17.1.1. REGIME ADUANEIRO TÍPICO (A ZONA FRANCA DE MANAUS)

Os cinco regimes aduaneiros típicos previstos no Regulamento Aduaneiro (RA — Dec. n. 4.543/2002) são a Zona Franca de Manaus, a Loja Franca, o Depósito Afiançado, o Depósito Especial Alfandegário e o Depósito Franco. Os arts. 452 e s. do RA cuidam das áreas de livre comércio.

A Zona Franca de Manaus foi instituída pelo Decreto-Lei n. 288/67, que estabeleceu uma série de isenções relacionadas às importações e exportações em área delimitada. Seu objetivo é desenvolver a região amazônica e, segundo estabelecem os arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os benefícios estão garantidos pelo menos até o ano 2023, observadas as regras do Decreto n. 205/91.

O Decreto-Lei n. 356/68 estendeu os benefícios da Zona Franca de Manaus a outras áreas da Amazônia ocidental, que abrange os Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima. Há também áreas de livre comércio, dentre outros locais, em Macapá e Santana (Estado do Amapá).

Lojas Francas (art. 424 do RA) são aquelas localizadas na zona primária de portos ou aeroportos e que vendem com benefícios fiscais produtos para passageiros de viagens internacionais.

O Imposto de Importação não está sujeito ao princípio da anterioridade, e o Poder Executivo, observados os limites estabelecidos em lei, pode alterar-lhe as alíquotas por simples decreto (v. item 2.2.1).

## 17.2. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO

Conforme estabelecem o art. 153, II, da Lei Maior, o art. 23 do Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei n. 1.578/77, o imposto de exportação é de competência da União, tem função predominantemente extrafiscal e incide sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, tendo como fato gerador a saída destes do território nacional. Sua função é predominantemente extrafiscal.

Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da expedição da guia de exportação ou documento equivalente. A expedição da guia de exportação não é o fato gerador; é simplesmente o momento em que se considera, para fins de cobrança do imposto, exteriorizado o fato exportação.

Não se consumando a exportação, por qualquer motivo, o imposto deve ser ressarcido.

O imposto de exportação tem por característica o fato de sua receita destinar-se à formação de reservas monetárias (art. 28 do Código Tributário Nacional e art. 9º do Decreto-Lei n. 1.578/77).

As alíquotas também são divididas entre específica e *ad valorem*, podendo o Poder Executivo alterá-las a qualquer tempo, nos limites da lei, sem que tal conduta viole o princípio da legalidade ou da anterioridade (art. 153, § 1º, da CF e art. 26 do CTN). A base de cálculo é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional (o Fisco, portanto, não está vinculado ao valor consignado na “fatura”), observado o limite

mínimo do § 3º do art. 2º do Decreto-Lei n. 1.578/77 (redação da Lei n. 9.716/98).

O preço à vista do produto, FOB ou posto na fronteira, é indicativo do preço normal.

Pela sigla FOB o exportador ou vendedor do produto se compromete a colocar a mercadoria livre a bordo (*Free on Board*) no porto de partida, correndo por sua conta todos os custos e riscos até o embarque da mercadoria naquele porto. O importador, por sua vez, assume todos os custos e riscos a partir do momento em que a mercadoria ingressou no navio (o termo só deve ser usado para o transporte marítimo).

Já pela sigla CIF — Custo, Seguro e Frete, ou *Cost, Insurance and Freight*, o exportador responderá por todos os custos e riscos até a colocação da mercadoria a bordo do veículo que a transportará para o exterior e, mais, por todos os custos (representados pelo frete internacional) e riscos (representados pelo seguro internacional) até o porto de destino.

Por fim aparece a sigla CFR — Custo e Frete ou *Cost and Freight*, segundo a qual o exportador responde por todos os custos e riscos até o embarque da mercadoria e, mais, pelo valor do frete até o porto de destino. Os riscos do transporte da mercadoria embarcada, porém, correrão por conta do comprador ou importador.

A alíquota *ad valorem* está fixada em 30%, podendo o Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la. O aumento não pode ser superior a cinco vezes, ou seja, a alíquota máxima é 150% (art. 3º do Dec.-Lei n. 1.578/77, com redação da Lei n. 9.716/98).

Para a determinação do preço normal sobre o qual incidirá o imposto, são deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação, e, no caso de vendas efetuadas a prazo superior ao corrente no mercado internacional, o custo do financiamento.

A imunidade quanto ao IPI está prevista no art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal. A imunidade quanto ao ICMS está prevista no art. 155, § 2º, X, *a*, da CF.

O Decreto n. 2.412/97, revogado pelo Decreto n. 4.543/2002, instituiu o Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado (RECOF), que permite importar, com suspensão do pagamento de tributos, mercadorias que serão submetidas à industrialização e destinadas à exportação.

Por exportação direta entende-se aquela operação de saída de mercadorias feita pelo fabricante ou produtor para o importador, no exterior.

Por exportação indireta entende-se aquela operação de venda de um produto feita a um interveniente ou intermediário comercial localizado no Brasil, mas com o fim específico de exportação. Preenchidas as exigências legais, essa operação goza dos benefícios fiscais que são atribuídos às operações comerciais de exportação direta. Esse tipo de empresa comercial é usualmente denominado *Trading Company* e se constitui sob a égide do Decreto-Lei n. 1.248/72 (Luiz Martins Garcia, *Exportar*, 3. ed., São Paulo, Aduaneiras, 1992, p. 125).

O contribuinte do imposto é o exportador, assim considerada qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional, ou quem a lei a ele equiparar.

Por ocasião do encerramento desta edição, a administração das atividades aduaneiras e a fiscalização sobre o comércio exterior eram regidas pelo Decreto n. 4.543/2002.

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

Imposto de competência da União Federal e que deve ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda.

Seus princípios são a progressividade (v. item 2.4), a generalidade (no sentido de que *tudo* que possa ser caracterizado como renda ou provento pode caracterizar fato gerador do imposto, independentemente da sua denominação ou da localização da fonte (cf. HC/STF 77.530 e art. 43, § 1º, do CTN, na redação da Lei antielisão, LC n. 104/2001) e a universalidade (pelo qual *todos* estão sujeitos ao imposto, independentemente da sua profissão, escolaridade etc.).

Sua função é nitidamente fiscal, até porque representa a principal fonte de receita tributária da União. Secundariamente tem função extrafiscal.

O fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos — renda é atributo quase sempre periódico da fonte permanente da qual promana, como elemento novo criado e que com ela não se confunde) e de proventos de qualquer natureza (assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda).

Não há renda nem provento sem que haja acréscimo patrimonial, embora não escape da tributação a renda consumida.

A aquisição de disponibilidade econômica significa que não é necessário seja o rendimento efetivamente recebido pelo sujeito passivo, sendo suficiente que este tenha adquirido o direito de crédito sobre ele, ou seja, a disponibilidade jurídica.

O Imposto de Renda é regido por três critérios: 1º) generalidade, pelo qual tudo que caracterizar renda ou provento (observadas as imunidades e isenções) autoriza a incidência do imposto (independentemente da origem remota da renda, cf. HC 77.530 e 94.240, do STF, e o princípio do *non olet* — item 3 deste livro); 2º) universalidade, de forma que toda e qualquer pessoa que auferir renda ou proventos está sujeita ao tributo; e 3º) progressividade, que permite a elevação da alíquota à medida que sobe o montante da base de cálculo.

O art. 43, § 1º, do Código Tributário Nacional, na redação da Lei Complementar n. 104/2001 (denominada Lei antielisão), explicita que a incidência do IR independe da denominação da receita ou rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido (segundo *standards* legais e regulamentares) da renda ou dos proventos tributáveis (art. 44 do CTN).

Três critérios costumam ser utilizados como base de cálculo:

**1)** O da origem da renda ou do provento: leva em consideração a maior ou menor influência do trabalho na produção do rendimento, tributando mais brandamente os oriundos do puro trabalho (rendas “ganhas”, como, p. ex., o salário), mais fortemente os oriundos do capital (rendas “não ganhas”, como, p. ex., os juros) e em grau médio os oriundos da combinação do capital com o trabalho (rendas “mistas”, como, p. ex., o dividendo).

**2)** O do montante absoluto da renda ou provento: as alíquotas incidem sobre o total dos rendimentos, independentemente de sua origem, razão pela qual também é chamado de global ou unitário. É o sistema adotado no Brasil, pelo qual o imposto, em geral, incide sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou provento bruto auferido e os encargos admitidos em lei, tais como gastos com dependentes (para as pessoas físicas), até certo limite, e despesas operacionais para as pessoas jurídicas.

As alíquotas são variáveis de acordo com o nível dos rendimentos do contribuinte (princípio da progressividade e da capacidade contributiva).

Normalmente o imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza tem incidência anual. Ao lado dessa incidência genérica, porém, temos incidências específicas, denominadas incidências na fonte.

**3)** Base de cálculo pelo montante relativo da renda ou provento: gradua as alíquotas em razão inversa do capital que o produziu. Assim, se uma pessoa obtém um rendimento de 30 para um capital de 100, e outra pessoa obtém um rendimento de 30 para um capital de 80, no mesmo período, esta última sofrerá tributação mais elevada que a primeira.

Não há renda presumida. A renda é sempre real, podendo ser presumido ou arbitrado o seu montante.

Para as pessoas jurídicas são utilizados os seguintes critérios:

Lucro real é aquele apurado de acordo com as normas tributárias e que nem sempre coincidem com os dados contábeis do contribuinte (os dados contábeis se restringem aos cálculos de ativo e passivo,

enquanto a legislação do IR estabelece descontos ou variações em cada um dos itens apurados).

Lucro presumido é uma forma simplificada de tributação das firmas individuais, das sociedades em nome coletivo e das sociedades por cotas de responsabilidade limitada cuja receita bruta anual não supere os limites estabelecidos (normalmente todos os anos) pela autoridade fiscal.

As pessoas jurídicas optantes desta modalidade ficam dispensadas da apresentação da escrita contábil. Trata-se de uma opção do contribuinte.

Lucro arbitrado é aquele aplicável quando o contribuinte sujeito ao regime de lucro real não possuir escrituração comercial e fiscal de acordo com a legislação vigente ou recusar-se a apresentar livros e documentos à autoridade tributária. Também se aplica àquele que optar pelo sistema de lucro presumido mas não cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação.

Contribuintes do IR são as pessoas físicas ou jurídicas titulares de renda ou provento de qualquer natureza, sem prejuízo de a lei atribuir essa condição aos possuidores, a qualquer título, dos bens produtores do provento ou da renda. O titular de uma firma individual, por exemplo, por ficção jurídica é considerado pessoa jurídica para fins de IR. As pessoas físicas que habitual e profissionalmente explorem atividade civil ou comercial, com fim de lucro, mediante venda a terceiros de bens, também são equiparadas a uma pessoa jurídica.

A mesma pessoa pode ser contribuinte como pessoa jurídica e como pessoa física, sobre a mesma disponibilidade financeira. Como pessoa jurídica, sobre os lucros da firma individual ou da empresa; como pessoa física, em razão da renda total, de qualquer natureza.

Como contribuinte pessoa física, entendem-se todas as pessoas naturais que, enquanto residentes ou domiciliadas no Brasil, auferiram rendimentos ou proventos superiores ao limite da isenção, qualquer que seja sua nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

Para apuração da renda ou proventos de qualquer natureza tributáveis, devem-se somar todos os rendimentos e lucros de capital da pessoa física e seus dependentes (rendimento bruto) e subtrair os

encargos (reais ou presumidos) autorizados pela legislação (o resultado da tributação é o rendimento líquido). De acordo com o art. 36 da Lei n. 10.741/2003 (Estatuto do Idoso), o acolhimento de idosos em situação de risco social, por adulto ou núcleo familiar, caracteriza a dependência econômica, para os efeitos legais.

A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IR (art. 45, parágrafo único, do CTN). Na hipótese, o contribuinte é aquele que aufera a renda ou os proventos, figurando a fonte como responsável (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).

A técnica de retenção ou desconto na fonte é conhecida como *stoppage at source*.

A arrecadação do IR na fonte normalmente incide nos rendimentos dos assalariados, rendimentos do trabalho autônomo, prêmios de loterias e nos rendimentos de títulos ao portador, entre outras hipóteses.

Não incide imposto de renda sobre o pagamento de férias e licença-prêmio não gozadas por necessidade do serviço (Súmulas 125 e 136 do STJ). Também não incide sobre a indenização recebida pela adesão ao programa de demissão voluntária (Súmula 215 do STJ).

“Os *juros* compensatórios e moratórios integram a *indenização* por expropriação, não constituindo *renda*; portanto, não podem ser tributáveis. Recurso Especial não conhecido” (REsp 208.477/RS, 2ª Turma, STJ, j. 15-5-2001).

Como contribuinte pessoa jurídica costumam-se designar as instituições, corporações, associações e sociedades que se personalizam, bem como aquelas assim consideradas por ficção legal (como as firmas individuais).

Conforme conceitua Aliomar Baleeiro, “são contribuintes, como pessoas jurídicas, não só as de direito privado brasileiras, senão também as estrangeiras que funcionem no País e as firmas e empresas individuais que operarem com fins de lucro, isentas estas e as primeiras se não tiverem receita bruta superior ao mínimo legal”.

As normas vigentes para as pessoas físicas também se aplicam aos espólios.

Não fixando a lei prazo diverso, prevalece a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, contados do fato gerador. Findo esse prazo sem manifestação do Fisco, considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a existência do dolo, da fraude ou da simulação (art. 150, § 4º, do CTN). Quanto à lei aplicável para fins de lançamento, observar item 2.7.

Ao contrário do que se verificou em relação ao imposto de importação e exportação, as alíquotas do IR só podem ser modificadas por lei.

O adicional de IR de competência dos Estados-Membros, previsto na redação original da Constituição de 1988 (art. 155, II), deixou de existir a partir de 1º de janeiro de 1996, nos termos da Emenda Constitucional n. 3, de 17-3-1993.

Grande parte do valor arrecadado a título de IR e de IPI (48%) é entregue ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (21,5%), ao Fundo de Participação dos Municípios (23,5%) e a programas de desenvolvimento do setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (3%), nos termos do art. 159, I, e alíneas da Constituição Federal. Observar sobre o tema o item 4.

#### 17.4. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — IPI

Embora frequentemente tenha função extrafiscal, já que é seletivo em razão da essencialidade do produto (art. 153, § 3º, I, da CF), o IPI tem grande relevância no orçamento da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, razão por que sua função fiscal prevalece sobre sua função extrafiscal.

Subsiste, no entanto, ainda que secundariamente, a função extrafiscal proibitiva do IPI, assim entendida a função de tributar pesadamente artigos que fazem mal à saúde (a exemplo dos cigarros e das bebidas alcoólicas) e artigos supérfluos.

O fato gerador do IPI, nos termos do art. 46 do Código Tributário Nacional, é: **1)** o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira; **2)** a saída do produto industrializado do estabelecimento

do importador, do industrial, do comerciante ou arrematante; **3)** a arrematação do produto apreendido ou abandonado levado a leilão.

Considera-se industrializado para fins de IPI (art. 46, parágrafo único, do CTN) o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo, tais como a transformação, o beneficiamento, a montagem etc.

A legislação do IPI, em especial o Decreto n. 4.544/2002, adota conceito de industrialização bem mais amplo que o Código Tributário Nacional, extensão que somente encontra respaldo legal quando se limita a dar interpretação analógica a dispositivos explicitados em lei.

As alíquotas, em razão da natureza seletiva do IPI, vão de zero a mais de 300% (caso dos cigarros). A alíquota zero costuma ser utilizada pelas autoridades fiscais para que determinados produtos não sofram o ônus do IPI, sem a necessidade de lei autorizadora da isenção (art. 97, VI, do CTN), pois a Constituição Federal autoriza a alteração de alíquotas do IPI pelo próprio Executivo (art. 153, § 1º), nos limites da lei (e a lei não fixou o limite mínimo).

De acordo com a Lei n. 10.451/2002, o percentual de incidência (alíquota) é o constante da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados), aprovada pelos Decretos n. 4.070/2001 e 4.542/2002.

A base de cálculo do IPI varia de acordo com a hipótese de incidência. Assim, no caso de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo será o valor da operação de saída do produto do estabelecimento do contribuinte, ou, não tendo valor a operação, o preço corrente da mercadoria no atacado. Já no caso da mercadoria importada a base de cálculo é a mesma do imposto de importação, acrescida do próprio imposto de importação, das taxas aduaneiras etc.

O IPI é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. É utilizado o crédito físico (que admite a compensação apenas do IPI recolhido na aquisição dos bens integrados ao produto industrializado) e não o crédito financeiro (que considera todos os bens utilizados pela indústria, até aqueles destinados ao seu ativo permanente).

Súmula 411 do STJ: “É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco”.

Portanto, faz-se o registro como crédito do IPI referente à entrada de uma mercadoria (matéria-prima, p. ex.). Faz-se o registro como débito do valor do IPI dos produtos que saírem. No final do período são feitos os cálculos. Se o débito é maior, o imposto é recolhido; se o crédito é maior, o saldo credor é transferido para uso no período seguinte ou nos períodos seguintes.

Ao julgar o RE 353.657, o STF concluiu que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero.

Pelo Parecer 405, de 12 de março de 2003, a Procuradoria da Fazenda Nacional posicionou-se contra a concessão do crédito. No mesmo sentido o RE 475.551.

Contribuinte do IPI é: **1)** o importador ou quem a lei a ele equiparar; **2)** o industrial ou quem a lei a ele equiparar; **3)** o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça a industriais ou a estes equiparados; **4)** o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Os produtos industrializados destinados ao exterior não pagam IPI (art. 153, § 3º, III, da CF). O IPI terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei (art. 153, IV, da CF).

Para o fim de verificação da ocorrência do fato gerador, cada estabelecimento do contribuinte é considerado um contribuinte autônomo. A responsabilidade pelo pagamento do imposto, porém, é da empresa como um todo.

O valor do IPI não integra a base de cálculo do ICMS, desde que se trate de operação na qual incidam os dois impostos, o destinatário da mercadoria seja contribuinte do ICMS e a mercadoria seja destinada à comercialização ou industrialização (art. 155, § 2º, XI, da CF).

O valor do ICMS integra a base de cálculo do IPI (art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar n. 87/96).

*Lançamento.* O lançamento é feito por homologação, ou seja, o contribuinte escritura os livros de entrada e saída das mercadorias e, ao final do período, transfere o crédito para o período seguinte ou recolhe o valor devido.

Se verificado o não recolhimento ou o recolhimento a menor, não é feita a homologação e pode ocorrer o lançamento de ofício.

“A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados” (Súmula 591 do STF). O inciso IV do art. 153 da CF, inserido pela EC n. 42/2003, estabelece que o IPI terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

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

A função maior do IOF é extrafiscal; é a função de intervir na política de crédito, câmbio e seguro.

Os fatos geradores do IOF estão descritos no art. 63 do Código Tributário Nacional, parecendo oportuno esclarecer que no conceito de operação de crédito está sempre ínsita a ideia de troca de bens presentes por bens futuros, razão pela qual costuma-se afirmar que o crédito tem dois elementos essenciais, que são a confiança e o tempo. Portanto, são operações de crédito aquelas pelas quais os bancos colocam seu crédito a serviço de outrem (empréstimos a juros, fianças etc.), mas não são operações de crédito de caderneta de poupança (Súmula 664 do STF) ou de conta bancária.

Mais uma vez excepcionando o princípio da anterioridade, o § 1º do art. 150 da Constituição Federal admite que as alíquotas do IOF sejam alteradas por ato do Poder Executivo (dentro dos limites previstos em lei) e exigidas dentro do mesmo exercício em que ocorreram as alterações.

Quanto ao parágrafo único do referido art. 63 do Código Tributário, merece destaque a seguinte lição do mestre Hugo de Brito Machado,

exposta na obra *Curso de direito tributário* (cit., p. 245):

“Se uma operação de crédito está representada pela emissão, pagamento e resgate de um título, a incidência é uma só. Não haverá uma incidência sobre a operação de crédito e outra sobre a emissão, pagamento ou resgate do título que a represente”.

As bases de cálculo estão expressamente definidas no Código Tributário Nacional (art. 64), e o lançamento é feito por homologação.

São contribuintes do imposto os tomadores de crédito, os compradores de moeda estrangeira para pagamento de importação de bens e serviços, os segurados e adquirentes de títulos e valores mobiliários e os primeiros tomadores — pessoas físicas ou jurídicas — de créditos do Sistema Financeiro de Habitação. A Lei n. 5.143/66, alterada pelo Decreto-Lei n. 914/69 e pelo Decreto-Lei n. 1.783/80, atribui a condição de responsáveis pela cobrança do imposto e seu recolhimento ao Banco Central ou a quem este indicar, às instituições financeiras (quando se tratar de operações de crédito), ao segurador ou instituição financeira responsável pela cobrança do prêmio (em se tratando de seguro) e às instituições autorizadas a realizar operações com câmbio e valores mobiliários (nas respectivas operações).

A Lei n. 8.033/90 disciplina o imposto quanto às operações de valores mobiliários, saques em caderneta de poupança e ouro.

A Lei n. 8.894/94, regulamentada pelo Decreto n. 1.612/95, dispõe sobre alíquotas.

O Decreto n. 4.494/2002 regulamentou de forma bastante ampla a legislação sobre o IOF.

Nos depósitos judiciais não incide o IOF (Súmula 185 do STJ).

“Os Municípios são imunes ao pagamento do IOF sobre suas aplicações financeiras” (Súmula 34 do TRF da 4ª Região).

## 17.6. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL — ITR

O imposto, que já foi de competência dos Estados (CF de 1946) e dos Municípios (EC n. 5, de 1961), hoje é de competência da União e está disciplinado na Lei n. 9.393/96. Noticia-se a intenção de deslocar este imposto novamente para a competência dos Estados. Hoje o

Município recebe 50% do produto arrecadado com o imposto incidente sobre os imóveis nele situados (art. 158, II, da CF). Contudo, caso o Município opte por fiscalizar e cobrar o imposto, na forma da lei (norma de eficácia limitada regulamentada pela Lei n. 11.250/2005), desde que a opção não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal, a ele caberá a totalidade da arrecadação (arts. 153, § 4º, III, e 158, ambos da CF, na redação da EC n. 42/2003).

Sua função, atualmente, é extrafiscal, devendo servir inclusive como instrumento de combate aos latifúndios improdutivos. Afinal, conforme determina o § 4º do art. 153 da Constituição Federal, o ITR terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Por outro lado, o ITR não incide sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel. Módulo Fiscal é a medida em hectares que define o tamanho do imóvel rural necessário a garantir a sobrevivência do contribuinte e de sua família. O art. 2º da Lei n. 9.393/96 define como pequenas glebas aquelas que possuem entre 30 e 100 hectares, conforme a sua localização.

O ITR não incide sobre imóvel que comprovadamente é utilizado como sítio de recreio e no qual a eventual produção não se destine ao comércio, incidindo sobre ele o IPTU. Esse entendimento já não é pacífico, pois inúmeros julgados só têm admitido a incidência do IPTU quando o imóvel atende aos requisitos do art. 32 do CTN.

O fato gerador do ITR, nos termos do art. 29 do Código Tributário Nacional, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município. Nos termos do art. 79 do Código Civil, são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Há quem defenda também que a Lei Maior só autorizou a tributação da propriedade territorial rural, razão por que seria inconstitucional a incidência do ITR sobre o domínio útil ou sobre a posse. Prevalece, porém, que ao falar em propriedade a Constituição abrangeu todos os seus elementos, ou seja, o direito pleno (a propriedade propriamente dita), o domínio útil ou mesmo a posse.

Posse é a situação de todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Domínio útil significa usufruir da coisa alheia como se fosse própria, pagando-se ao proprietário um valor determinado (como no direito de superfície).

Propriedade é o direito de utilizar, usufruir e dispor de algum bem. Também implica o direito de reaver este bem caso alguém o detenha ou o possua indevidamente (*jus vindicandi* — art. 1.228 do CC).

Caso os elementos da propriedade não estejam reunidos sob o poder de uma só pessoa, o ITR recairá sobre aquele que detém o seu domínio útil ou a sua posse. Se há propriedade plena, se os elementos da propriedade não estão desdobrados, contribuinte é o proprietário.

Em regra um imóvel é classificado de acordo com a sua localização e cabe à lei municipal definir qual é a área urbana do município, observados os requisitos do art. 32 do CTN. Contudo, caso o imóvel comprovadamente seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ainda que localizado em área urbana, estará sujeito tão somente ao ITR, prevalecendo o art. 15 do Decreto-Lei n. 57/66 sobre o art. 32 do CTN (cf. STF, RE 140.773-5-SP e Declaração de Inconstitucionalidade n. 0000380-2/10, do 1º TACSP).

A base de cálculo é o valor fundiário do imóvel, o valor da terra nua, nos termos do art. 30 do Código Tributário Nacional e do art. 8º da Lei n. 9.393/96, excluídas as instalações, construções e benfeitorias em geral.

A alíquota deve observar o princípio da progressividade previsto na Constituição, analisando-se para tanto o grau de utilização da terra na exploração agrícola, florestal e pecuária, a produtividade da terra, a área do imóvel rural etc.

“Cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional propor execução fiscal para cobrança de crédito relativo ao ITR” (Súmula 139 do STJ), observadas as isenções previstas no art. 3º da Lei n. 9.393/96 (em especial o imóvel incluído em programa oficial de reforma agrária).

Quanto ao lançamento, a Lei n. 9.393/96 incumbiu ao próprio contribuinte a obrigação de anualmente efetivar os cálculos

(considerando o valor da terra nua e o índice de aproveitamento da terra, nos termos do anexo da lei) e efetivar o pagamento, sujeitando-se à homologação posterior (lançamento por homologação ou autolançamento). O valor apontado pelo contribuinte será considerado para fins de adjudicação em execução fiscal e de desapropriação, salvo se superior à avaliação da Receita Federal.

O Decreto n. 4.382/2002 regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do ITR.

## 17.7. IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

O imposto sobre grandes fortunas até agora não foi instituído (v. item 1.1).

## QUADRO SINÓTICO – IMPOSTOS FEDERAIS

## 1. Imposto de importação

→ **Fato gerador**: Tal imposto grava a introdução (permanência de forma definitiva), no território nacional, de bens procedentes de outros países.

→ **Função**: *predominantemente* extrafiscal.

→ O imposto costuma ser dividido nas seguintes categorias: a) geral ou autônoma; b) diferencial ou especial; c) convencional ou de reciprocidade.

→ **Base de cálculo**: alíquota específica dependendo da natureza da operação e do produto comercializado.

→ **Contribuinte**: a) o importador ou quem a lei a ele equiparar; b) o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; c) o adquirente da mercadoria entrepostada.

→ **Cálculo**: os valores em moeda estrangeira devem ser convertidos em moeda nacional, à taxa de câmbio vigente no momento da entrada, no País, da mercadoria importada.

→ Institutos próprios da matéria alfandegária: 1) *drawback*; 2) A cláusula da nação mais favorecida; 3) As uniões aduaneiras; 4) O *colis postaux*.

1.1. Regimes aduaneiros típicos previstos no Regulamento Aduaneiro são: a Zona Franca de Manaus, a Loja Franca, o Depósito Afiançado, o Depósito Especial Alfandegário e o Depósito Franco.

## 2. Imposto de exportação

Sua receita destina-se à formação de reservas monetárias.

→ **Função**: *predominantemente* extrafiscal.

→ **Hipótese de incidência**: incide sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados.

→ **Fato gerador**: a saída de produtos do território nacional.

→ **Alíquotas**: específica e *ad valorem*.

## 2. Imposto de exportação

→ **Base de cálculo**: *preço normal* que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional.

→ **Contribuinte**: é o exportador (qualquer pessoa) que promova a saída do produto do território nacional, ou

### 3. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, da CF c/c os arts. 43 a 45 do CTN)

O imposto deve ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda.

→ *Princípios e critérios*: progressividade, generalidade e universalidade.

→ *Função*: primeiramente fiscal e secundariamente extrafiscal.

→ *Fato gerador*: é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e de proventos de qualquer natureza.

→ *Base de cálculo*: é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis.

→ *Contribuintes*: pessoas físicas (que auferiram rendimentos ou proventos superiores ao limite da isenção) ou jurídicas titulares de renda ou provento de qualquer natureza.

A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IR.

→ *Não incidência*: sobre o pagamento de férias e licença-prêmio não gozadas por necessidade do serviço, sobre a indenização recebida pela adesão ao programa de demissão voluntária.

→ *Alíquotas*: só podem ser modificadas por lei.

### 4. Imposto sobre produtos industrializados — IPI

→ *Função*: é extrafiscal (é seletivo em razão da essencialidade do produto), em que pese sua importância arrecadatória.

→ *Fato gerador*: é o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira; a saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, do industrial, do comerciante ou arrematante; a arrematação do produto apreendido ou abandonado levado a leilão.

→ *Alíquotas*: vão de zero a mais de 300%.

→ *Base de cálculo*: varia de acordo com a hipótese de incidência (produtos nacionais ou importados).

<p><b>5. IOF</b></p>	<p>→ <i>Função</i>: extrafiscal.</p> <p>→ <i>Fatos geradores</i>: estão descritos no art. 63 do CTN.</p> <p>→ <i>Bases de cálculo</i>: estão definidas no art. 64 do CTN.</p> <p>→ <i>Lançamento</i>: por homologação.</p> <p>→ <i>Contribuintes</i>: tomadores de crédito, os compradores de moeda estrangeira para pagamento de importação de bens e serviços, os segurados e adquirentes de títulos e valores mobiliários e os primeiros tomadores — pessoas físicas ou jurídicas — de créditos do Sistema Financeiro da Habitação.</p> <p>→ <i>Responsáveis</i> pela cobrança do imposto e seu recolhimento ao Banco Central ou a quem este indicar: as instituições financeiras, o segurador ou instituição financeira responsável pela cobrança do prêmio e as instituições autorizadas a realizar operações com câmbio e valores mobiliários.</p>
<p><b>6. Imposto sobre a propriedade territorial rural — ITR</b></p>	<p>→ <i>Função</i>: extrafiscal.</p> <p>→ <i>Não incidência</i>: sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei (entre 30 e 100 hectares), quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.</p> <p>→ <i>Fato gerador</i>: é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.</p> <p>→ <i>Contribuinte</i>: se há propriedade plena – o proprietário; se os elementos da propriedade não estiverem reunidos sob o poder de uma só pessoa – aquele que detém o seu domínio útil ou a sua posse.</p> <p>→ <i>Base de cálculo</i>: é o valor fundiário do imóvel, o valor da terra nua, excluídas as instalações, construções e benfeitorias em geral.</p>
<p><b>6. Imposto sobre a propriedade territorial rural — ITR</b></p>	<p>→ <i>Alíquota</i>: deve observar o princípio da progressividade previsto na CF, analisando-se para tanto o grau de utilização da terra na exploração agrícola, florestal e pecuária, a produtividade da terra, a área do imóvel rural etc.</p> <p>→ <i>Lançamento</i>: é por homologação, ou autolançamento.</p>

## 18 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

---

### 18.1. OS RECURSOS E IMPUGNAÇÕES

O lançamento tributário, analisado no item 5, é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142 do CTN).

Concordando com o lançamento, o contribuinte efetiva o pagamento. Caso discorde do auto de infração ou do lançamento notificado, observada a legislação do ente político competente para a exigência, o contribuinte poderá em primeiro lugar ofertar a reclamação (também denominada impugnação ou defesa) prevista no inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional e que é dirigida à autoridade de primeira instância ou às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, conforme o órgão que administra a receita (art. 25, I, do Decreto n. 70.235/72). Em regra, o prazo para a impugnação é de trinta dias, nos termos do art. 15 do Decreto n. 70.235/72, na redação da Lei n. 8.748/93.

O art. 24 da Lei n. 11.457/2007, que instituiu a denominada Super-Receita (Receita Federal do Brasil), estabelece: “É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”. Foi vetada a disposição pela qual, em caso de atraso, presumia-se resultado favorável ao contribuinte (art. 24, § 2º). Os arts. 25 a 32 da Lei reestruturam os órgãos julgadores da administração tributária federal.

Em São Paulo a matéria é disciplinada pela Lei estadual n. 10.941/2001.

Em regra, as legislações específicas de cada ente político estabelecem que, ao julgar procedente o pleito do contribuinte (total ou parcialmente), a autoridade fiscal de primeira instância, de ofício, remeterá o expediente à autoridade superior (órgão singular ou colegiado) para reexame.

Caso a reclamação do contribuinte seja julgada improcedente pela autoridade de primeira instância, caberá o recurso voluntário ao órgão de segunda instância, observado o prazo da legislação específica, que em regra é de 30 dias. No âmbito federal temos o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF — (art. 25, II, do Decreto n. 70.235/72 na redação da Lei n. 11.941/2009), e a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para a qual cabe recurso, em 15 dias, de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe foi dada por outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou pela própria Câmara Superior (art. 37, § 2º, II, do Decreto n. 70.235/72, na redação da Lei n. 11.941/2009).

Nos termos do art. 26-A do Decreto n. 70.235/72: “No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”, salvo se esta já tiver sido definitivamente reconhecida em decisão plenária definitiva do STF.

Em relação aos tributos estaduais de São Paulo, há o Tribunal de Impostos e Taxas (Dec. Estadual n. 7.184/35). Na esfera municipal de São Paulo a questão é disciplinada pela Lei n. 14.107/2005.

“É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo” (Súmula Vinculante 21 do STF).

A decisão unânime de última instância, se favorável ao contribuinte, impede que o Fisco recorra às vias judiciais e encerra a instância administrativa (esse posicionamento, bem sustentado por Misabel Derzi e Sacha Calmon, em parecer publicado na obra *Direito tributário brasileiro*, de Aliomar Baleeiro, Rio de Janeiro, Forense, 11. ed., 2001, p. 858-9, já não é pacífico, conforme anotamos no item 5.5.1, alínea *l*). Caso a decisão de última instância seja desfavorável ao contribuinte, faculta-se a este rediscutir a questão pelas vias judiciais.

Por fim, não sendo unânime a decisão de segunda instância, a legislação específica poderá estabelecer o cabimento de recurso especial ou do recurso de revisão, que poderá ser dirigido a um

Conselho Superior de Recursos, ao Secretário da Fazenda ou ao Secretário das Finanças.

O Decreto n. 83.304/79 disciplina a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

## 18.2. AS CONSULTAS

O § 2º do art. 161 do Código Tributário Nacional prevê que a consulta formulada pelo contribuinte, dentro do prazo legal para o pagamento do crédito, enquanto pendente de resposta, evita a cobrança de juros moratórios, a imposição de penalidades ou a aplicação de medidas de garantia (v. art. 13, § 3º, da LC paulista n. 939/2003, que instituiu o Código de Direitos, Obrigações e Garantias do Contribuinte do Estado de São Paulo). No âmbito federal, a matéria é regulada pelo Decreto n. 70.235/72 (arts. 46 a 58) e pela Lei n. 9.430/96 (arts. 48 a 50).

Os órgãos da própria administração pública e as entidades econômicas e profissionais também possuem legitimidade para efetuar consultas. Observe-se, porém, que a consulta não é o instrumento correto para se questionar o lançamento ou seu início por meio de uma autuação, já que tal ato pode ser objeto de impugnação e recurso.

A consulta à administração tributária, em regra, pode ter por base fato determinado concreto ou hipotético (não cabe questionamento sobre lei em tese, mas sim a respeito da aplicação correta de um dispositivo legal). Seu objetivo é dar ao consulente esclarecimentos quanto à interpretação da legislação tributária, podendo o pleito ser rejeitado de plano (consulta declarada ineficaz) se constatada abusividade ou má-fé.

A resposta favorável ao contribuinte (sujeita ao reexame necessário quando emanada de autoridade ou órgão de primeira instância) vincula o Fisco. A resposta contrária não impede o questionamento judicial da matéria, desde que haja um caso concreto. Nenhuma medida pode ser tomada contra o contribuinte até trinta dias após a solução dada à consulta.

Embora afaste a incidência dos juros e da multa, a consulta não afasta a atualização monetária do eventual débito existente.

No âmbito federal, a matéria também está disciplinada pelos arts. 48/50 da Lei n. 9.430/96 e pelas Instruções Normativas n. 2, 49 e 83 de 1997, não sendo admitido recurso nem pedido de reconsideração da solução de consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

Djalma de Campos (*Direito processual tributário*, 6. ed., São Paulo, Atlas, 2000, p. 50) questiona a orientação de que a resposta da consulta serve exclusivamente ao consulente, já que representa a posição do Fisco sobre o tema.

## QUADRO SINÓTICO – O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

<b>1. Os recursos e impugnações</b>	<p>Se o contribuinte não concordar com o auto de infração ou com o lançamento notificado, observada a legislação correspondente, poderá em primeiro lugar ofertar impugnação dirigida à autoridade de primeira instância ou às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, conforme o órgão que administra a receita. O prazo é, em regra, de trinta dias.</p> <p>→ Julgado <i>procedente</i>: em regra, a autoridade fiscal, de ofício, remeterá o expediente à autoridade superior para reexame.</p> <p>→ Julgado <i>improcedente</i>: caberá recurso voluntário ao órgão de segunda instância, observado o prazo da legislação específica.</p> <p>O STF já não admite a exigência de depósito ou arrolamento de bens como requisito de admissibilidade de recurso administrativo.</p>
<b>2. As consultas</b>	<p>A consulta formulada pelo contribuinte, dentro do prazo legal para o pagamento do crédito, enquanto pendente de resposta, evita a cobrança de juros moratórios, a imposição de penalidades ou a aplicação de medidas de garantia (art. 161, § 2º, do CTN). A consulta <i>não</i> afasta a atualização monetária do eventual débito existente.</p>

## 19 AS AÇÕES JUDICIAIS MAIS FREQUENTES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

## 19.1. O AMPLO ACESSO AO PODER JUDICIÁRIO

Conforme estabelece o inciso XXXV do art. 5º da Lei Maior, a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

O Brasil, portanto, não adota o chamado contencioso administrativo, no qual um organismo administrativo desempenha funções jurisdicionais, prolatando decisões de conteúdo definitivo, sem fazer parte do Poder Judiciário. Os recursos administrativos hoje previstos são, pois, opcionais e não obrigatórios.

## 19.2. A AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A ação anulatória tem por objetivo anular o lançamento. Pressupõe, portanto, lançamento já efetivado ou iniciado por meio de um auto de infração ou outro ato administrativo.

O rito da ação anulatória pode ser o ordinário, o sumário (causas de até 60 salários mínimos — art. 275, I, do CPC) ou o sumaríssimo, das Leis n. 10.259/2001 (Juizados Federais) e n. 12.153/2009 (Juizados Especiais da Fazenda Pública). Os juizados são competentes para as causas de até sessenta salários mínimos e sua competência é absoluta no foro onde estiver instalado (por cinco anos a competência dos Juizados da Fazenda Pública pode ser reduzida por ato do TJ competente). Somente as pessoas físicas, as microempresas e as pequenas empresas podem propor ações nos Juizados Federais e nos Juizados da Fazenda Pública.

A ação tem natureza constitutiva negativa e implica renúncia ao direito de interpor impugnação ou recurso administrativo, ou na desistência da medida administrativa já iniciada.

O prazo prescricional para a propositura da ação anulatória do lançamento é de cinco anos, nos termos do Decreto n. 20.910/32.

A ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição do indébito (art. 169 do CTN), e que não se confunde com a ação anulatória ou desconstitutiva de um lançamento, deve ser proposta em dois anos (v. item 5.5.1, a).

O mero questionamento judicial da dívida é insuficiente para que o nome do suposto devedor seja excluído do CADIN (REsp 1.137.497, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC).

Decorrido o prazo para a oposição de embargos à execução fiscal, não mais será cabível o exercício da ação anulatória. Nesse sentido:

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

A ação anulatória e os embargos à execução são batizados de “ação antiexacional” por parte da jurisprudência (REsp. 1.123.306).

Conforme leciona Ruy Barbosa Nogueira (*Curso*, cit., p. 274), “...a Fazenda federal dispõe de outro elemento de coação contra o devedor, que são as chamadas sanções políticas (proibição de transacionar com as repartições federais, Lei n. 4.502/64, art. 88, e Dec. n. 1.401/94, art. 938), e por isso mesmo na prática é mais comum o contribuinte antecipar-se por meio da anulatória quanto aos tributos federais, para poder impedir essas sanções ditatoriais”. Registro, porém, que há precedentes do STF no sentido de que não são cabíveis sanções políticas (ADIn 173 e 194).

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

Ao julgar o REsp 1.137.497, representativo de controvérsia repetitiva (art. 543-C do CPC), o STJ reconheceu que a mera existência de demanda judicial não autoriza, por si só, a suspensão do registro do devedor no CADIN, haja vista à exigência do art. 7º da Lei n. 10.522/2000, que condiciona essa eficácia suspensiva à existência de ação judicial que questione a obrigação ou seu valor (com existência de garantia idônea e suficiente ao juízo) e que esteja suspensa a exigibilidade do crédito objeto do registro.

O art. 38 da Lei n. 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal), que exige depósito preparatório do valor do débito para a propositura de ação

anulatória do ato declarativo (que é o lançamento) da dívida fiscal (*solve et repete*), reiteradas vezes já foi afastado (Súmula 247 do extinto TFR), pois viola o direito de amplo acesso ao Poder Judiciário. A ação pode ser proposta sem o depósito, mas nesse caso não impede a propositura da execução fiscal, exceto se houver liminar cautelar ou antecipação de tutela em sentido diverso.

“É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário” (Súmula Vinculante 28 do STF).

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

Admite-se o depósito na própria ação anulatória ou declaratória.

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

Segundo a Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça, o depósito deve ser feito em dinheiro (v. item 5.6.2, quanto à sua facultatividade).

O prazo para a Fazenda contestar, quando o processo segue o rito ordinário, é de sessenta dias, já que aplicável o art. 188 do Código de Processo Civil. Nos Juizados Federais e nos Juizados da Fazenda Pública não há prazo diferenciado.

A decisão favorável ao contribuinte nas causas de valor superior a 60 salários mínimos determina o reexame necessário, devendo o juiz remeter os autos ao tribunal competente ainda que não haja apelação voluntária.

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

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

disponíveis, não caracterizam interesse social e não se confundem com os interesses dos consumidores, que são coletivos. O mesmo entendimento deve ser observado em relação à Defensoria Pública, cujos poderes para ajuizar ação civil pública em causas de natureza diversa foram reconhecidos pela Lei n. 11.448/2008.

Já em relação às tarifas (que não se confundem com tributos) admite-se ação civil pública promovida pelo Ministério Público ou pela Defensoria Pública (RE 228.177).

Ao julgar recurso representativo de controvérsia repetitiva, na forma do art. 543-C do CPC (REsp 1.123.669), o STJ decidiu que o contribuinte pode, após o vencimento de sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, por meio de ação cautelar, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa. A caução oferecida pelo contribuinte antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo.

E ao julgar recurso representativo de controvérsia repetitiva, na forma do art. 543-C do CPC, que envolvia município executado, o STJ decidiu que proposta ação anulatória pela Fazenda Municipal, está o crédito tributário com sua exigibilidade suspensa, porquanto as garantias que cercam o crédito tributário devido pelo ente público são de ordem tal que prescindem de atos assecuratórios da eficácia do provimento futuro, sobressaindo o direito de ser obtida certidão positiva com efeito de negativa (REsp 1.123.306).

### 19.3. AÇÃO DECLARATÓRIA

“A ação declaratória negativa distingue-se da ação anulatória do débito fiscal, pois aquela tem cabimento antes do lançamento, enquanto que esta pressupõe o lançamento e tem por objeto anulá-lo” (*RTFR*, 117:23).

A ação declaratória em regra segue o procedimento ordinário do processo de conhecimento do Código de Processo Civil. Seu objeto é a declaração de existência ou inexistência de uma obrigação tributária principal ou acessória que poderia acarretar exigência futura, de forma a prevenir litígios.

Nos termos da Súmula 239 do STF, “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

#### 19.4. O MANDADO DE SEGURANÇA INDIVIDUAL E COLETIVO

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

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

Pode o impetrante (titular do direito) do mandado de segurança individual ser pessoa física, pessoa jurídica, órgão público ou, como ensina Hely Lopes Meirelles em sua obra *Mandado de segurança* (14. ed., São Paulo, Malheiros, 1992, p. 40), “universalidade patrimonial privada” (espólio, condomínio etc.).

Observar restrições quanto à legitimidade do Ministério Público em matéria tributária no final do item 19.2 deste livro.

O mandado de segurança coletivo (inciso LXX do art. 5º da CF e art. 21 da Lei n. 12.016/2009), por sua vez, pode ser impetrado: **a)** por partido político com representação no Congresso Nacional, na defesa de interesses legítimos relativos a seus integrantes ou à finalidade partidária; **b)** por organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses líquidos e certos da totalidade, ou de parte, dos seus membros ou associados, dispensada, para tanto, autorização especial (nesse sentido as Súmulas 629 e 630 do STF).

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

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

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

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

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

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

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

Pelo conceito de Hely Lopes Meirelles, direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercido no momento da impetração.

Não cabe mandado de segurança quando se tratar de: 1. ato do qual caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independentemente de caução. “A existência de recurso administrativo com efeito suspensivo não impede o uso do mandado de segurança contra omissão de autoridade” (Súmula 429 do STF), pois o recurso não é capaz de afastar a omissão; 2. decisão judicial da qual caiba

recurso com efeito suspensivo; e 3. decisão judicial transitada em julgado.

O mandado de segurança coletivo segue o rito do mandado de segurança individual.

#### 19.4.1. A LIMINAR NO MANDADO DE SEGURANÇA

Cabe a concessão de liminar em mandado de segurança, conforme analisamos no item 5.6.3, sempre que se verifique a relevância do fundamento do pedido e que do ato impugnado possa resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

Os efeitos da liminar, salvo se revogada ou cassada, persistirão até a prolação da sentença. Da decisão do juiz de primeiro grau que concede ou denega a liminar cabe agravo de instrumento.

No mandado de segurança coletivo, a liminar só poderá ser concedida após a audiência do representante judicial de pessoa jurídica de direito público, que deverá se pronunciar em 72 horas (art. 22, § 2º, da Lei n. 12.016/2009). Se o decurso de prazo trazer risco de dano irreparável, há que se observar que a lei não pode subtrair da apreciação do Poder Judiciário lesão a direito (art. 5º, XXXV, da CF).

A requerimento da pessoa jurídica de direito público interessada ou do Ministério Público, admite-se que o Presidente do Tribunal competente para apreciar a apelação suspenda os efeitos da liminar ou mesmo da sentença que concede a ordem, para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia pública. Da decisão cabe agravo, sem efeito suspensivo, em cinco dias, que será levado a julgamento na sessão seguinte à sua interposição.

Também é cabível o pedido de suspensão ao Presidente do Tribunal quando negado provimento a agravo de instrumento interposto contra a liminar.

As autoridades administrativas impetradas, no prazo de 48 horas da notificação da liminar, devem remeter ao órgão ao qual se encontram subordinadas e ao representante judicial da entidade cópia da

notificação e outras informações que possibilitem as medidas necessárias ao eventual pedido de suspensão da decisão.

“Indeferido o pedido de suspensão ou provido o agravo contra a suspensão determinada pelo Presidente do Tribunal local, caberá novo pedido de suspensão ao Presidente do Tribunal competente para conhecer de eventual recurso especial ou extraordinário.”

O próprio magistrado que concedeu a liminar pode revogá-la ou restabelecê-la.

De acordo com a Súmula 626 do STF, “A suspensão da liminar em mandado de segurança, salvo determinação em contrário da decisão que a deferir, vigorará até o trânsito em julgado da decisão definitiva de concessão da segurança ou, havendo recurso, até a sua manutenção pelo Supremo Tribunal Federal, desde que o objeto da liminar deferida coincida, total ou parcialmente, com o da impetração”.

Não será concedida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários e a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior (segundo prevalece, quando proveniente de contrabando). As vedações se estendem à tutela antecipada.

Nos termos do art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.016/2009, que disciplina o mandado de segurança, não será concedida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior (segundo prevalece, quando proveniente de contrabando), a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamentos de qualquer natureza. E o § 5º do mesmo artigo estende as vedações à tutela antecipada a que se referem os arts. 273 e 461 do CPC.

“O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária” (Súmula 213 do STJ). Somente a compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar ou por antecipação de tutela (Súmulas 212 do STJ e 45 do TRF da 4ª Região).

“Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser

reclamados administrativamente ou pela via judicial própria” (Súmula 271 do STF).

Questiona-se, hoje, se a concessão de liminar em mandado de segurança ou em outras ações judiciais (em especial na ação civil pública), enquanto perdurar o seu efeito, impede ou não a cobrança da multa e dos juros moratórios.

Nosso sistema estabelece a submissão das decisões administrativas às decisões judiciais. Por isso, se a decisão administrativa de órgão singular ou colegiado é suficiente para impedir a imposição de penalidade (multa) e de juros moratórios (art. 100, parágrafo único, do CTN), com maior razão não se podem exigir tais verbas em razão do não pagamento do tributo durante o período de vigência da liminar judicial que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário. Caso a liminar seja revogada ou cassada, deverá ser fixado prazo para que o tributo seja pago, com a devida atualização monetária, mas sem a imposição da multa ou dos juros moratórios.

Nesse sentido, o § 2º do art. 63 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o qual estabelece que a interposição de ação judicial favorecida com medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até trinta dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou a contribuição.

Contra, no sentido de que a parte que obtém a liminar fica sujeita ao efeito *ex tunc* da sua cassação, REsp 503.697-MG, 1ª Turma do STJ, j. 26-8-2003.

A liminar poderá ser considerada perempta ou caduca, de ofício ou a requerimento do Ministério Público, quando o impetrante causar embaraço ao normal andamento do feito ou deixar de promover, pois mais de três dias úteis, os atos e as diligências que lhe cumprirem.

#### 19.4.2. RITO

O prazo para a impetração é de cento e vinte dias, contados da ciência do ato impugnado.

“É constitucional lei que fixa o prazo de decadência para a impetração de mandado de segurança” (Súmula 632 do STF).

Não há dilação probatória em mandado de segurança, colhendo-se tão somente as informações da autoridade coatora (que dispõe de 10 dias para prestá-las) e a manifestação do Ministério Público (que é independente e por isso pode defender ou atacar o ato impugnado) no prazo de dez dias.

O mandado de segurança comporta litisconsórcio (arts. 46 e 49 do CPC), mas não a assistência.

A falta de informações não caracteriza a confissão ficta.

Não cabe o mandado de segurança contra lei em tese (Súmula 266 do STF). Por outro lado, cabe o mandado de segurança contra leis e decretos de efeitos concretos (aqueles que não contêm um comando genérico mas sim resultados efetivos, como as leis que concedem isenções ou os decretos que fixam tarifas).

Não cabe a condenação em honorários advocatícios na ação de mandado de segurança (Súmulas 512 do STF e 105 do STJ), sem prejuízo da aplicação de sanções no caso de litigância de má-fé.

A petição inicial deve ser encaminhada em duas vias, com cópias de todos os documentos.

A competência segue a regra geral da hierarquia do juiz natural, sendo competente o juiz de 1º grau para julgar mandado de segurança contra ato de Prefeito (observe que a Constituição do Estado de São Paulo confere ao Tribunal de Justiça competência originária para julgar mandado de segurança contra ato do Prefeito da Capital).

Impetrado o *writ* contra ato do Governador, competente para apreciá-lo e julgá-lo também é o Tribunal de Justiça do Estado.

A Lei n. 10.259/2001 veda a impetração de mandado de segurança junto aos Juizados Federais.

Não há segurança normativa, ou seja, que estabelece regra de conduta para casos futuros e indeterminados. Admite-se, porém, que em casos especiais a segurança seja estendida para atos futuros, entre as mesmas partes, desde que os atos impugnados sejam idênticos aos sentenciados anteriormente. A extensão deve ser expressa e depende de requerimento específico do impetrante.

A sentença que concede a segurança está sujeita ao reexame obrigatório e ao recurso voluntário de apelação, mas admite execução

provisória, salvo nos casos em que for vedada a concessão da medida liminar.

Da sentença que denega a segurança cabe apelação, com efeito meramente devolutivo, e os demais recursos previstos no Código de Processo Civil. São inadmissíveis embargos infringentes em mandado de segurança. Os prazos recursais são os fixados no Código de Processo Civil.

Das decisões em mandado de segurança proferidas em única instância cabe recurso especial e extraordinário, nos casos legalmente previstos, e recurso ordinário, quando a ordem for denegada.

### 19.4.3. A COISA JULGADA E O MANDADO DE SEGURANÇA

*Coisa julgada.* De acordo com o art. 19 da Lei n. 12.016/2009, a sentença ou o acórdão que denegar o mandado de segurança, sem decidir o mérito, não impedirá que o requerente, por ação própria, pleiteie os seus direitos e os respectivos efeitos patrimoniais.

A questão, na verdade, deve ser analisada conjuntamente com a Súmula 304 do Supremo Tribunal Federal.

A Súmula 304 traz que a decisão denegatória do mandado de segurança, não fazendo coisa julgada contra o impetrante (equivale a dizer “quando não fizer coisa julgada contra o impetrante”), não impede o uso da ação própria.

O próprio Supremo Tribunal Federal, examinando a questão diante dos arts. 15 e 16 da lei anterior (Lei n. 1.533/51), afirmava que a decisão denegatória da segurança, se aprecia o mérito do pedido e entende que o impetrante não tem direito algum (e não que apenas lhe falta o direito líquido e certo), faz coisa julgada material, impedindo a reapreciação da controvérsia em ação ordinária. A respeito, ver nota do mestre Theotônio Negrão ao art. 16 da Lei n. 1.533/51 (*Código de Processo Civil e legislação processual em vigor*, 28. ed., São Paulo, Saraiva, 1997).

Contudo, quando a decisão denegatória aprecia o mérito, mas conclui somente pela inexistência do direito líquido e certo (e não pela absoluta improcedência do pedido), o interessado pode renovar o

pedido pelas vias ordinárias e, amparado pela ampla dilação probatória (inexistente no MS), provar seu direito.

Por outro lado, se o mérito não foi apreciado em qualquer dos seus aspectos (sequer a existência ou não do direito líquido e certo chegou a ser apreciada), pode ser impetrado até mesmo outro mandado de segurança.

O não cumprimento das decisões proferidas em mandado de segurança caracteriza crime de desobediência, sem prejuízo das sanções administrativas e da aplicação da lei do crime de responsabilidade (Lei n. 1.079/50).

## 19.5. DO MANDADO DE INJUNÇÃO

O mandado de injunção (inciso LXXI do art. 5º da CF) pode ser concedido sempre que a falta de norma regulamentadora tornar inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania.

Parte legítima para impetrar o mandado de injunção é toda pessoa, física ou jurídica, que por falta de uma regulamentação se veja impedida de exercer direito constitucionalmente previsto sobre o qual tenha interesse direto. O mestre José Afonso da Silva admite inclusive o mandado de injunção coletivo, proposto por entidades associativas na defesa dos interesses de seus filiados (art. 5º, XXI, da CF).

O sujeito passivo é o órgão competente para expedir a norma regulamentadora necessária para o exercício do direito constitucionalmente previsto, vedada a inclusão no polo passivo de pessoa privada (STF, MI 335).

Diante da qualificação do sujeito passivo, a competência originária para o julgamento do mandado de injunção pode ser do Supremo Tribunal Federal (art. 102, I, *q*, da CF), do Superior Tribunal de Justiça (art. 105, I, *h*, da CF) ou dos demais tribunais. O art. 74, V, da Constituição do Estado de São Paulo prevê a competência do Tribunal de Justiça para julgar originariamente os mandados de injunção, quando a inexistência de norma regulamentadora de qualquer dos Poderes, inclusive da administração indireta, torne inviável o exercício de direitos previstos na Constituição Estadual.

A Constituição do Estado do Rio de Janeiro (art. 158, IV, *g*) atribui aos juízes de primeiro grau a competência para julgar mandado de injunção quanto a autoridades municipais.

Por norma regulamentadora entende-se toda e qualquer medida necessária a tornar um direito ou uma garantia plenamente exercitável, medida que pode estar expressamente prevista como uma lei (art. 5º, VI, XXIX etc., da CF) ou mesmo implicitamente prevista no comando constitucional. A falta de atos concretos, a exemplo da construção de escolas ou da contratação de médicos, não dá causa a mandado de injunção.

Quanto ao conteúdo da decisão, havia inúmeras controvérsias, alguns defendendo que compete ao Judiciário a outorga direta do direito reclamado, suprindo a omissão normativa (José Afonso da Silva, *Curso*, cit., p. 429 e 430), e outros sustentando que ao Judiciário compete tão somente reconhecer a ocorrência da falta de regulamentação e assim determinar que o órgão omissor tome as providências necessárias, sob pena de serem verificadas as consequências possíveis (Celso Bastos, *Curso*, cit., p. 222; Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Curso de direito constitucional*, 22. ed., São Paulo, Saraiva, 1995, p. 277; Walter Ceneviva, *Direito constitucional brasileiro*, 2. ed., São Paulo, Saraiva, 1991, p. 72; e Hely Lopes Meirelles, *Mandado de segurança*, 14. ed., São Paulo, Malheiros, 1992, p. 145).

Recentes decisões do STF nos MI 712 e 721, em casos nos quais foram observados abusos na omissão prolongada do legislador, deram ao Mandado de Injunção caráter concretista.

Por ora, ante a falta de disciplina específica sobre o tema, entende-se que o mandado de injunção segue o rito do mandado de segurança. Nesse sentido a Lei n. 8.038/90.

## 19.6. AÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO

O mandado de injunção não se confunde com a ação de inconstitucionalidade por omissão, que está prevista no art. 103, § 2º, da Constituição Federal, tem a legitimação ativa restringida às pessoas

e órgãos apontados no mesmo art. 103 e cuja decisão tem efeito *erga omnes*.

Prevalecia que em ação direta de inconstitucionalidade por omissão não cabe a concessão de medida cautelar ou de antecipação de tutela, pois nem sequer com o julgamento final será possível o suprimento da falta pelo Poder Judiciário (STF, ADIn 361, medida cautelar). O art. 12-F da Lei n. 9.868/99 (na redação da Lei n. 12.063/2009), contudo, autoriza a concessão de medida cautelar em casos de excepcional urgência e relevância da matéria, pelos membros da maioria absoluta do Tribunal.

A liminar poderá consistir em suspensão da aplicação da lei ou do ato normativo questionado, no caso de omissão parcial, bem como na suspensão de processos judiciais ou de procedimentos administrativos, ou ainda em outra providência a ser fixada pelo Tribunal.

Na inconstitucionalidade por omissão, o Supremo Tribunal Federal, em regra, se limita a dar ciência ao poder omissor para que tome as providências necessárias (o Legislativo mantém sua discricionariedade quanto à oportunidade e à conveniência). No caso de órgão administrativo, reconhecendo a omissão o Supremo Tribunal Federal fixará o prazo de trinta dias para o omissor adotar as providências necessárias.

Portanto, em que pese o disposto no § 1º do art. 5º da Constituição Federal, que dita a aplicação imediata das normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais, temos que o próprio constituinte reconheceu que muitas vezes o pleno exercício de um direito constitucionalmente garantido exige complementos indispensáveis para a sua eficácia (lei, decreto, portaria etc.).

## 19.7. O CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS E DOS ATOS NORMATIVOS

O conceito de lei inclui as emendas constitucionais e todas as outras normas previstas no art. 59 da Constituição Federal; o conceito de atos normativos abrange os decretos, os regimentos internos etc. (arts. 58, 66, 97, 102, I, *a*, 103 e 125, § 2º, todos da CF).

O controle preventivo da constitucionalidade das leis federais é feito pelas Comissões do Congresso Nacional (em especial a Comissão de Constituição e Justiça) e pelo chefe do Poder Executivo, via sanção e veto. O controle prévio diz respeito a projetos de lei (atos inacabados) e visa evitar que norma contrária à Constituição Federal ingresse no sistema jurídico.

### 19.7.1. CONTROLE DIFUSO E CONTROLE CONCENTRADO DA CONSTITUCIONALIDADE PELO PODER JUDICIÁRIO (CONTROLE REPRESSIVO TÍPICO)

O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis e atos normativos, também chamado de controle repressivo, pode dar-se pela via de defesa (também chamada de controle difuso, de controle incidental e via de exceção) e pela via de ação (também denominada de controle concentrado abstrato, direto ou principal).

Pela via de exceção (controle difuso), qualquer juiz que estiver analisando um caso concreto deve manifestar-se sobre a inconstitucionalidade alegada ou verificada. Vale dizer, qualquer órgão judicante singular tem competência para apreciar a constitucionalidade das leis e atos normativos pela via de exceção. Essa manifestação, contudo, só é legítima quando indispensável para que se chegue ao julgamento do mérito do processo e tem eficácia *inter partes*. Por isso, diz-se que o procedimento é *incidenter tantum*, ou seja, a exceção é apreciada como incidente da ação e, após resolvê-la, o juiz julga o pedido principal (v. *RTJ*, 95:102).

O art. 103-A da Constituição Federal prevê que o Supremo Tribunal Federal (e somente ele) poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista na Lei n. 11.417/2006, em vigor a partir de março de 2007.

Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros (ou do respectivo órgão especial — inciso XI do art. 93 da CF) os Tribunais poderão declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público (a constitucionalidade pode ser reconhecida pelo órgão fracionário — Turma ou Câmara). É a chamada Cláusula de Reserva de Plenário (art. 97 da CF).

De acordo com a Súmula Vinculante 10 do STF, “Viola a cláusula de reserva de plenário (cf, art. 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta sua incidência, no todo ou em parte”.

Prevalece que a Cláusula de Reserva de Plenário se aplica mesmo quando o Tribunal exerce o controle difuso. Contudo, caso o órgão especial ou o Pleno de um Tribunal (ou do STF) já se tenha manifestado pela inconstitucionalidade da lei ou ato normativo em análise, dispensa-se nova manifestação e a Câmara ou Turma julgadora pode seguir com seu julgamento (cf. AgRg em RE 47.702 e HC 69.921-STF).

A questão da inconstitucionalidade reconhecida pelo controle difuso pode chegar ao Supremo Tribunal Federal através do Recurso Extraordinário (art. 102, III, *a*, *b* e *c*, da CF), cuja decisão também terá efeito *inter partes* e eficácia *ex tunc*. Ao reconhecer a inconstitucionalidade de uma norma, o STF deve comunicar a sua decisão ao Senado Federal, o qual, no momento em que julgar oportuno, suspenderá a sua execução com efeito *ex nunc* e eficácia *erga omnes* (art. 52, X, da CF).

Contudo, conforme veremos à frente, neste mesmo item, diante do art. 543-B do Código de Processo Civil e da Emenda n. 21 ao Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, decisão proferida pelo STF em um Recurso Extraordinário pode definir o destino de Recursos Extraordinários de partes diversas, ou seja, pode gerar efeito *erga omnes*.

Ademais, ao apreciar a Reclamação n. 4.335, o STF sinalizou que decisão anteriormente proferida por aquela Corte no *Habeas Corpus* n. 82.959 poderia ser estendida para outros casos concretos.

No âmbito dos Juizados Federais já se verificava essa relativa objetivação do Recurso Extraordinário desde a Emenda n. 12 ao Regimento Interno do STF. Diz-se *relativa objetivação* porque um instrumento pelo qual eram apreciados direitos subjetivos passa a ser utilizado com força genérica, sem a apreciação específica de cada caso concreto. Em síntese, verifica-se uma vocação expansiva do controle difuso, uma abstrativização desta espécie de controle, conforme leciona Teori Zavascki no julgamento do Recurso Especial n. 828.106.

Ademais, a força *ex tunc* da decisão proferida no controle difuso também já não é absoluta, pois ao julgar o Recurso Extraordinário n. 197.917 (decisão que determinou a redução do número de vereadores de um município paulista) o STF modulou os efeitos do julgado do caso concreto, mitigou a teoria da nulidade das leis inconstitucionais e estabeleceu que sua decisão não atingia aqueles que tinham mandato em curso.

Para que um Recurso Extraordinário seja conhecido pelo STF é necessário que o recorrente demonstre o prequestionamento (prévio debate e prévia decisão a respeito da matéria constitucional na instância inferior), a ofensa direta à Constituição Federal (não basta a ofensa reflexa) e a repercussão geral da questão constitucional discutida no caso, nos termos da Lei n. 11.418/2006, que inseriu no Código de Processo Civil os arts. 543-A e 543-B.

É possível a propositura de ação cautelar visando dar efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário. De acordo com a Súmula 635 do C. STF, “cabe ao Presidente do Tribunal de origem decidir o pedido de medida cautelar em recurso extraordinário ainda pendente do seu juízo de admissibilidade”.

Já no sistema concentrado (ação direta), poucos têm legitimidade para propor a ação de inconstitucionalidade (art. 103 da CF), e, na esfera federal, o único órgão com competência para conhecer do pedido e julgá-lo é o Supremo Tribunal Federal. A ação direta de inconstitucionalidade costuma ser denominada ADIn.

Os legitimados (art. 103 da CF) são classificados em universais (podem propor a ação sobre qualquer matéria) e temáticos (que devem

demonstrar que a pretensão por eles deduzida guarda relação de pertinência direta com os seus objetivos institucionais).

São legitimados temáticos as confederações sindicais e as entidades de classe de âmbito nacional, a Mesa da Assembleia Legislativa (ou da Câmara Distrital do DF) e o Governador de Estado (ou DF). Os demais são legitimados universais (cf. ADIn 1.096).

A sessão de julgamento somente é instalada se presentes ao menos oito Ministros, a decisão exige quórum de maioria absoluta (seis dos onze magistrados devem deliberar se a norma é ou não inconstitucional) e tem efeito *erga omnes*. Ou seja, declarada a inconstitucionalidade, a lei ou ato normativo torna-se inaplicável para todos, não havendo necessidade de suspensão de sua eficácia pelo Senado.

A Emenda Constitucional n. 45/2004 explicitou que também a decisão proferida em ADIn tem efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública Federal, Estadual e Municipal, a exemplo do que já era previsto na própria Constituição para a ADECON.

O efeito vinculante é mais amplo que o *erga omnes*, pois torna obrigatório (para os demais órgãos do Judiciário e para a administração pública em geral) não só a parte dispositiva do julgado, mas também seus motivos determinantes. As teses defendidas de forma secundária (*obiter dictum*) não vinculam.

Proposta a ação direta, não se admite a desistência.

Não cabe intervenção de terceiros. Contudo, considerando a relevância da matéria e a representatividade dos postulantes, o relator poderá admitir a manifestação escrita de outros órgãos ou entidades (que atuarão como *amicus curiae* — § 2º do art. 7º da Lei n. 9.868/99 e § 3º do art. 482 do CPC), a fim de que o Tribunal decida a causa com pleno conhecimento de todas as suas repercussões.

Da decisão da ação direta de inconstitucionalidade não cabe recurso (exceto embargos de declaração) ou ação rescisória.

O ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade não está sujeito a prazo prescricional ou decadencial. Há que se observar, porém, que normas anteriores à Constituição Federal vigente e com ela

incompatíveis devem ser consideradas não recepcionadas (revogadas pela nova Constituição) e não inconstitucionais.

Em regra, a declaração de inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo tem efeito *ex tunc*. Ou seja, a lei ou o ato são considerados nulos desde o seu nascimento, não devendo por isso produzir qualquer efeito.

Excepcionalmente, porém, ao declarar a inconstitucionalidade de uma lei ou do ato normativo em ação direta de inconstitucionalidade, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros (oito dos onze Ministros têm de votar nesse sentido), restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado (modulação dos efeitos do julgado).

### 19.7.2. O CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS E ATOS NORMATIVOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS

Enquanto compete ao Supremo Tribunal Federal, privativamente, processar e julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual em face da Constituição Federal (art. 102, I, *a*), compete ao Tribunal de Justiça de cada Estado-Membro exercer o controle concentrado da constitucionalidade das leis e atos normativos estaduais e municipais perante as respectivas Constituições estaduais (art. 125, § 2º), vedada a atribuição da legitimidade de agir a um único órgão.

Hoje, portanto, inexistente ação direta de inconstitucionalidade de lei municipal em face da Constituição Federal (a omissão proposital verificada no art. 102, I, *a*, da CF tem sido caracterizada como um silêncio eloquente), devendo o controle ser feito pela via da exceção ou por meio da arguição de descumprimento de preceito fundamental.

Admite-se ADIn contra lei do Distrito Federal que afronte a Lei Orgânica daquela unidade da Federação. Por outro lado, nos termos da Súmula 642 do STF, não cabe ação direta de inconstitucionalidade junto ao STF de lei do Distrito Federal derivada da sua competência legislativa municipal.

## 19.8. A AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE

Compete ao Supremo Tribunal Federal julgar a ação declaratória de constitucionalidade de lei federal. A partir da Emenda Constitucional n. 45/2004, cuja redação final não incluiu a possibilidade de se promover essa ação também em relação às leis estaduais, os legitimados para propor uma ADIn ou uma ADECON são os mesmos (art. 103 da CF).

A petição inicial indicará, entre outros elementos, a existência de relevante controvérsia judicial sobre a aplicação da disposição objeto da ação declaratória (art. 14, III, da Lei n. 9.868/99), ou seja, polêmica que põe em risco a presunção (relativa) de constitucionalidade de uma lei ou ato normativo.

As decisões definitivas de mérito (tomadas por um mínimo de seis Ministros e desde que presentes oito na sessão de julgamento), proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, produzem eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo (art. 102, § 2º, da CF). Seu efeito é *ex tunc*, privilegiando a presunção de constitucionalidade das leis.

Proclamada a constitucionalidade, julgar-se-á improcedente a ação direta ou procedente eventual ação declaratória, e, proclamada a inconstitucionalidade, julgar-se-á procedente a ação direta ou improcedente eventual ação declaratória.

## 19.9. A ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL

Regulamentando o § 1º do art. 102 da Constituição Federal, a Lei n. 9.882/99 estabelece que a arguição de descumprimento de preceito fundamental é proposta perante o Supremo Tribunal Federal e tem por objeto evitar ou reparar lesão a preceito fundamental, decorrente da Constituição, resultante de ato do Poder Público.

Por preceito fundamental devem ser entendidos os princípios constitucionais (inclusive os princípios constitucionais sensíveis

arrolados no inciso VII do art. 34 da CF), os direitos e garantias fundamentais do art. 5º, as cláusulas pétreas e outras disposições constitucionais que se mostrem fundamentais ao interesse dos valores protegidos pela Constituição. Parte da doutrina, porém, argumenta que preceito constitucional decorrente da Constituição é diverso de preceito fundamental nela previsto.

A ação também pode ter por objeto relevante controvérsia constitucional sobre lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, incluídos os anteriores à Constituição vigente à época de sua propositura (denominado direito pré-constitucional). A ação direta de inconstitucionalidade (ADIn), ao contrário da arguição, não é cabível contra lei municipal.

A ação pode ser proposta por qualquer dos legitimados para a ação direta de inconstitucionalidade (art. 103 da CF) e a petição inicial deverá indicar o preceito fundamental violado ou ameaçado e o ato violador praticado pelo Poder Público, a prova da violação (ou do risco desta), o pedido e suas especificações (declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, as condições e o modo de interpretação e aplicação do preceito fundamental etc.). Qualquer interessado pode representar ao Procurador-Geral da República solicitando a propositura da ação.

Caso a ação esteja fundada em controvérsia constitucional relevante sobre a aplicação de preceito fundamental que se considera violado, a petição inicial deverá ser instruída com prova das divergências.

A ação é de natureza residual (subsidiária), ou seja, não será admitida quando houver outra ação de natureza objetiva (que produza efeitos *erga omnes*, a exemplo da ADIn e da ADECON) capaz de evitar ou afastar a lesividade.

A decisão do Pleno será tomada se presentes na sessão pelo menos dois terços dos Ministros (oito dos onze Ministros). À falta de previsão expressa, conclui-se que a decisão depende do voto, em um ou outro sentido, de seis Ministros. É a regra geral prevista no art. 97 da Constituição Federal, no art. 173 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e, agora, na Lei n. 9.868/99 (que trata da ADIn e da ADECON).

Julgada a ação, o Supremo Tribunal Federal comunicará às autoridades ou órgãos responsáveis as condições e o modo de interpretação e aplicação do preceito fundamental. O Presidente do Tribunal determinará o imediato cumprimento da decisão, lavrando-se o acórdão posteriormente. No prazo de dez dias, a contar do trânsito em julgado da decisão, sua parte dispositiva será publicada pelo *Diário da Justiça* e pelo *Diário Oficial da União*.

A exemplo do art. 27 da Lei n. 9.868/99 (acima mencionada), o art. 11 da Lei n. 9.882/99 prevê que ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, pelo voto de 2/3 de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha efeito a partir do momento fixado.

A decisão que julgar procedente ou improcedente a arguição é irrecorrível, tem eficácia contra todos (*erga omnes*), efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Público e não pode ser objeto de ação rescisória.

A análise conjunta do § 3º do art. 5º e do § 3º do art. 10, ambos da Lei n. 9.882/99, indica que os efeitos vinculante e *erga omnes* atingem os órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública Federal, Estadual e Municipal.

Em razão do efeito vinculante, os juízes e Tribunais deverão proferir decisão compatível com o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria objeto da arguição.

A disposição que dá efeito vinculante também nas decisões decorrentes de uma arguição é de duvidosa constitucionalidade, pois a Constituição Federal só garante esse efeito às decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em ações declaratórias de constitucionalidade — ADECON (§ 2º do art. 102 da CF).

## 19.10. A RECLAMAÇÃO PERANTE O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Trata-se de medida processual de natureza acentuadamente disciplinar que serve para a preservação da competência dos Tribunais e para garantir a eficácia de suas decisões, tendo por pressupostos: **1)** a existência de uma relação processual em curso; **2)** uma ação ou omissão que direta ou indiretamente subtraia a competência do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal ou contrarie decisão desses Tribunais.

São partes legítimas para propor a reclamação o Procurador--Geral da República ou a parte envolvida na relação processual em que se dá a violação, nos termos do art. 13 da Lei n. 8.038/90. Observe-se que, anteriormente, o Supremo Tribunal Federal reiteradas vezes decidiu que somente quem foi parte em ação relativa ao controle abstrato da constitucionalidade podia apresentar reclamação alegando descumprimento, por tribunal inferior, de decisão proferida pela Corte Suprema (STF, Recl. 397 e *RDA*, 183/154).

Contudo, diante das inúmeras decisões com força vinculante proferidas atualmente, o STF reconhece que qualquer interessado no cumprimento da decisão vinculante tem legitimidade para propor a reclamação (cf. Reclamações n. 1.662 e 1.880).

A reclamação é protocolada diretamente na secretaria do Tribunal competente, colhem-se as informações da autoridade a que for imputada a prática do ato impugnado e dá-se vista dos autos ao MP pelo prazo de cinco dias. Nos termos do art. 17 da Lei n. 8.038/90, se julgar procedente a reclamação, o Superior Tribunal de Justiça ou o Supremo Tribunal Federal cassará a decisão contrária ao seu julgado ou determinará a medida adequada à preservação de sua competência, devendo o Presidente determinar o imediato cumprimento da decisão, lavrando-se o acórdão posteriormente (v. José da Silva Pacheco, *O mandado de segurança*, p. 448).

O Tribunal de Justiça de São Paulo já reconheceu que a reclamação também é admissível para preservar a competência de Tribunal estadual ou garantir a autoridade de suas decisões (*Bol. AASP*, n. 1975, p. 349j).

De acordo com a Súmula 734 do STF, “Não cabe reclamação quando já houver transitado em julgado o ato judicial que se alega

tenha desrespeitado decisão do Supremo Tribunal Federal”.

## 19.11. A CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO

Nos termos do art. 164 do Código Tributário Nacional, o contribuinte pode consignar judicialmente o crédito tributário caso haja recusa de recebimento, subordinação do pagamento ao cumprimento de exigências infundadas ou exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, do mesmo tributo.

A consignação deve versar sobre valores que o contribuinte se dispõe a pagar, não se confundindo com o depósito, que visa suspender exigência tributária objeto de questionamento (v. item 5.6.2).

Julgada definitivamente procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância é convertida em renda; julgada improcedente a consignação, no todo ou em parte, cobra-se o crédito devido, atualizado monetariamente, acrescido de juros de mora e outras penalidades cabíveis.

É lícita a conduta do Fisco que subordina o pagamento de um tributo ao pagamento de outro, desde que a exigência esteja fundada no art. 163, II, do Código Tributário Nacional, que estabelece preferências na imputação do pagamento.

## 19.12. O ARROLAMENTO DE BENS E A MEDIDA CAUTELAR FISCAL

De acordo com o art. 64 da Lei n. 9.532/97, a autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a 30% do seu patrimônio conhecido e superar R\$ 500.000,00 (a lei é de dezembro de 1997). Trata-se de procedimento administrativo questionado por atingir a propriedade sem sequer estabelecer regras para o contraditório.

Se o crédito tributário for formalizado contra pessoa física, no arrolamento devem ser identificados, inclusive, os bens e direitos em nome do cônjuge, não gravados com a cláusula de incomunicabilidade.

O termo de arrolamento deve ser registrado, independentemente do pagamento de custas ou emolumentos, nos órgãos competentes (Registro de Imóveis, Detran etc.).

As certidões de regularidade fiscal expedidas deverão conter informações quanto à existência de arrolamento.

A partir da data da notificação do ato de arrolamento, mediante entrega de cópia do respectivo termo, o proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.

A existência de impugnações administrativas nos procedimentos fiscais suspende a exigibilidade, mas não obsta o arrolamento fiscal (AgRg no REsp 726.339).

A alienação, oneração ou transferência, a qualquer título, dos bens e direitos arrolados, sem a devida comunicação, autoriza o requerimento de medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo.

A medida cautelar fiscal instituída pela Lei n. 8.397/92 pode ser proposta antes da execução fiscal ou no curso desta. O objeto da ação é tornar indisponíveis os bens do contribuinte que apresente situação que pode colocar em risco o recebimento do crédito fiscal de natureza tributária ou não tributária (art. 2º da Lei n. 8.397/92). No caso de pessoa jurídica a indisponibilidade atinge somente os bens do ativo permanente.

O requerido será citado para, no prazo de quinze dias, contestar o pedido, indicando as provas que pretenda produzir.

Conta-se o prazo da juntada aos autos do mandado de citação, devidamente cumprido, ou da execução da medida cautelar fiscal, quando concedida liminarmente.

Quando a medida cautelar for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da dívida ativa no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecurável na esfera administrativa, sob pena de cessar a eficácia da medida.

Decretada, a medida cautelar fiscal será comunicada imediatamente ao Registro Público de Imóveis, ao Banco Central do Brasil, à

Comissão de Valores Mobiliários e às demais repartições que processem registros de transferência de bens, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a constrição judicial. A medida, contudo, pode ser substituída por garantia correspondente ao valor da pretensão da Fazenda Pública, na forma do art. 9º da Lei n. 6.830/80.

A cautelar fiscal tem por pressuposto um crédito fiscal, ainda que o lançamento não esteja definitivamente constituído.

A medida deve ser requerida ao juiz competente para a execução judicial da dívida ativa e admite liminar. Caso a execução se encontre em grau de recurso, a medida deve ser requerida ao relator do recurso.

### 19.13. A EXECUÇÃO FISCAL

A execução fiscal, prevista na Lei n. 6.830/80, tem por objetivo dar ao Fisco (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias e fundações públicas) um instrumento célere de cobrança de sua dívida ativa (crédito).

Pressuposto para a execução fiscal é a existência de dívida regularmente inscrita (v. item 5.4.), pois do contrário não haverá o título executivo (a certidão da dívida ativa é extraída com base nos dados previamente inscritos e se inclui entre os títulos extrajudiciais arrolados no art. 585 do CPC).

A Portaria n. 321/2006 do Procurador-Geral da Fazenda Nacional orienta que CDAs de até R\$ 10.000,00 sejam encaminhadas aos Cartórios de Protesto, medida que também é adotada por Procuradorias Estaduais e Municipais e que tem gerado inúmeras controvérsias.

Quem sustenta o cabimento da medida (posição que entendo ser a mais acertada) argumenta que a Lei n. 9.492/97 permite o protesto de “outros documentos de dívida”, além daqueles nela especificados (Apelação Cível n. 828.243-5/4, TJSP, j. 14-4-2009), e relembra que a CDA é um título executivo extrajudicial com presunção (ainda que relativa) de certeza e liquidez. Ademais, a medida não é mais gravosa do que a execução fiscal que ela pode evitar. Sobre o tema merece destaque a declaração de voto vencedor do Des. Gilberto Passos de Freitas no Agravo Regimental n. 126.917-0/6-01, julgado pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo em 22-3-2006.

Contra, no sentido de que não cabe o protesto, Agravo Regimental 129.352.0/0-02 e STJ/AgRg no Ag. 936.606.

De outro lado há quem sustente, a partir dos arts. 38 da Lei n. 6.830/80 e 204 do Código Tributário Nacional, que a CDA serve apenas para aparelhar a execução fiscal.

Outra questão recente que trouxe polêmicas sobre a execução foi a Resolução n. 33/2006 do Senado Federal, que permite o endosso-mandato da CDA para que a cobrança (inclusive a execução fiscal) possa ser efetivada por meio de instituições financeiras. A Resolução é questionada com base no art. 132 da CF, o qual atribui aos Procuradores do Estado e do DF a representação judicial das respectivas unidades federadas (ADIn 3.786).

A execução fiscal deve ser proposta no foro do domicílio do executado. Caso haja mais de um executado, o exequente poderá escolher o domicílio de qualquer deles, observadas ainda as demais opções do art. 578 do Código de Processo Civil (em especial a possibilidade de a execução fiscal ser proposta no foro da situação de um bem quando a dívida dele se originar). O Estado estrangeiro e suas representações desfrutam de imunidade tributária absoluta, salvo renúncia expressa em sentido contrário.

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

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

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

Quanto aos embargos de terceiro de interesse da União, autarquia federal ou empresa pública federal (art. 109, I, da CF), prevalecia que a competência para o julgamento é da Justiça Federal (STF — *RT*,

577:260), circunstância que pode deslocar a própria execução fiscal para aquele juízo. A 1ª Seção do STJ, contudo, ao julgar os CC 34.513 e 89.267, alterou o entendimento e passou a estabelecer que a competência do juízo estadual (art. 15 da Lei n. 5.010/66) se estende para os embargos de terceiro, para a ação anulatória e para a ação declaratória.

Pelo despacho que determina a citação, o executado é citado para pagar ou nomear bens à penhora no prazo de cinco dias (ao contrário do CPC, que prevê o prazo de 3 dias). *V.*, no item 5.5.1, *f* e *g*, questões pertinentes à prescrição e sua interrupção pelo despacho que determina a citação.

Decorrido o prazo sem o pagamento ou a nomeação de bens, o executado terá seus bens penhorados. Cumpre ao oficial que efetiva a penhora, entre outros atos, efetivar a avaliação do bem, *quantum* que poderá ser questionado até a publicação do edital de leilão (art. 13 da Lei n. 6.830/80).

De acordo com o art. 185-A do Código Tributário Nacional, na redação da Lei Complementar n. 118, em vigor a partir de 9-6-2005, na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não serem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

O STJ, ao julgar o AgRg no AI n. 952.491, conclui que em relação ao patrimônio das pessoas jurídicas o bloqueio e a penhora correspondem a uma penhora de estabelecimento comercial e só cabem em hipóteses excepcionais.

A indisponibilidade de que trata o *caput* do art. 185-A limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o *caput* do art. 185-A enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.

Efetivada a penhora, com a nomeação do depositário do bem, o executado será intimado para opor embargos em trinta dias (o prazo no CPC é de 15 dias). O prazo, segundo prevalece na jurisprudência, é contado da própria intimação da penhora (e não da data da juntada do mandado aos autos, conforme prevê o CPC). A intimação pessoal do executado, consoante dispõe a Súmula 190 do extinto Tribunal Federal de Recursos, dispensa a publicação prevista no art. 12 da Lei n. 6.830/80 (publicação no *DO* da juntada do mandado de penhora aos autos).

“É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito” (Súmula Vinculante 25 do STF).

O art. 16 da Lei n. 6.830/80 exige a garantia do juízo para que possam ser opostos embargos à execução fiscal, regra especial que afasta a dispensa de garantia prevista no art. 736 do CPC.

Admite-se que o juízo seja garantido por título da dívida pública, desde que este tenha efetiva liquidez (Súmula 33 do TRF da 2ª Região).

A penhora em reforço ou em substituição não reabre o prazo para a oposição dos embargos à execução. Excepcionalmente admitem-se embargos restritos à impugnação da própria penhora, a exemplo da hipótese em que a constrição recai sobre bens impenhoráveis.

Na execução por carta, os embargos serão oferecidos no juízo deprecante ou no juízo deprecado, mas a competência para julgá-los é do juízo deprecante, salvo se versarem unicamente vícios ou defeitos da penhora, avaliação ou alienação dos bens (art. 747 do CPC e Súmula 46 do STJ).

A obtenção do efeito suspensivo para os embargos não é automática; depende do reconhecimento da relevância da fundamentação e do risco de grave dano (REsp 1.024.128).

A impugnação aos embargos também deve ser apresentada em trinta dias.

No caso de fiança bancária, o prazo para os embargos à execução é contado da juntada do comprovante respectivo aos autos. Quanto ao depósito em dinheiro prevalecia que o prazo para a oposição dos embargos à execução se conta do próprio depósito, e não da juntada do respectivo comprovante aos autos (STJ, 2ª Turma, AgRg em Ag. 9822739-3, j. de 16-6-1998), entendimento mais lógico quando se observa que ao efetivar o depósito em um processo, tal se dá porque dele o depositante tem inequívoco conhecimento.

Contudo, o STJ alterou o seu entendimento sobre o tema e passou a exigir a redução a termo do depósito e a intimação do ato ao devedor, para então ter início a contagem do prazo para a oposição dos embargos (REsp 806.087, j. 7-8-2008).

Desde que não haja outros bens capazes de garantir a execução ou determinação de reforço, a penhora parcial é suficiente para a oposição dos embargos (REsp 995.706).

Para a hipótese de bloqueio de bens ou valores ou penhora *on--line*, o prazo para a oposição de embargos à execução deve ser contado da data da notificação da medida ao executado. Nesse sentido o art. 9º, § 2º, do Provimento TST n. 06/2005.

Parte da doutrina e da jurisprudência admite a exceção e a objeção de pré-executividade, ou seja, o questionamento da execução mediante simples petição nos próprios autos daquela e independentemente de garantia, desde que a exigência do Fisco apresente vícios evidentes ou haja questões de ordem pública que possam ser conhecidas até mesmo de ofício pelo juiz (*Bol. AASP*, 2.022, p. 309, e *RT*, 657:243, 735:301 e 740:351).

Nos Embargos de Divergência 388.000 o C. STJ reconheceu que prescrição é matéria suscetível de arguição por meio de exceção de pré-executividade. Atualmente a matéria pode ser conhecida de ofício.

Cabe objeção de pré-executividade, a qualquer tempo, quando a matéria suscitada é de ordem pública e poderia ser reconhecida até mesmo de ofício pelo juiz.

Já a exceção de pré-executividade é admitida para questionar vícios que, embora prejudiciais a direitos disponíveis, podem ser reconhecidos independentemente da produção de novas provas. Não se

admite a exceção após o decurso do prazo legal para a oposição de embargos à execução, e tampouco quando a alegação depende de dilação probatória para ser conhecida.

O STJ, contudo, não faz a distinção, conforme se verifica da Súmula 393 abaixo transcrita:

“A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

Conforme bem lecionam Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery (*Código de Processo Civil comentado*, Revista dos Tribunais, 8. ed., 2004, p. 1147), “O ato do Juiz que resolve a exceção é recorrível: *a*) se rejeitá-la é decisão interlocutória, impugnável por recurso de agravo (arts. 162, § 2º, e 552); *b*) se acolhê-la e extinguir a execução é sentença, impugnável por apelação (CPC, arts. 162, § 1º, 795 e 513); *c*) se acolhê-la mas não extinguir a execução é decisão interlocutória impugnável pelo recurso de agravo (CPC, arts. 162, § 2º, e 552)”. São devidos honorários advocatícios, observados os parâmetros do art. 20, § 4º, do CPC.

Em execução fiscal não se admite reconvenção ou pedido de compensação (há precedentes em sentido contrário quando o executado possui crédito líquido e certo contra a exequente — *v.* item 5.5.1, *b*). E as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimento (processadas separadamente na forma dos arts. 112, 134, 135, 304 e 305 do CPC), serão arguidas como matéria preliminar dos embargos e com estes julgadas.

Se, antes da decisão de primeira instância, a inscrição da dívida for a qualquer tempo cancelada, a execução fiscal será extinta sem ônus para as partes. A exequente, porém, arcará com as despesas eventualmente decorrentes da execução fiscal indevidamente proposta (Súmula 153 do STJ).

Em qualquer fase do processo o juiz deferirá ao executado a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária, e à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem prevista no art. 11 da Lei n. 6.830/80. A

penhora em substituição ou em reforço não reabre o prazo para os embargos à execução.

Súmula 406 do STJ: “A Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhorado por precatório”.

Até a decisão de primeira instância a certidão da dívida ativa pode ser emendada ou substituída, reabrindo-se na íntegra o prazo de trinta dias para a oposição de embargos.

Súmula 392 do STJ: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.

À sentença que julga os embargos procedentes impõe-se o reexame obrigatório, cabendo ao magistrado remeter os autos ao tribunal competente ainda que não seja interposta a apelação. Não há o reexame obrigatório nas execuções ou embargos de até sessenta salários mínimos, conforme consta da atual redação do art. 475 do Código de Processo Civil.

A apelação voluntária, com prazo de quinze dias para interposição, é cabível tanto na hipótese de procedência quanto na hipótese de improcedência dos embargos. O prazo para as razões é contado em dobro em favor da Fazenda (art. 188 do CPC). O prazo para contrarrazões é simples.

Das sentenças de primeira instância proferidas em execução (ou embargos) de valor igual ou inferior a 50 ORTN na data da propositura da execução, o recurso cabível será o de embargos infringentes (art. 34 da Lei n. 6.830/80), para o próprio juiz sentenciante, com prazo de dez dias para interposição. O prazo é de vinte dias para a Fazenda.

De acordo com a jurisprudência do STJ, 50 ORTN correspondem a 308,50 BTN ou UFIR, que correspondiam a R\$ 328,27, em janeiro de 2001, e que devem ser atualizados pelo IPCA-E até a data da propositura da execução (REsp 1.168.625, julgado na forma do art. 543-C do CPC).

Qualquer que seja o valor da execução são cabíveis os embargos declaratórios e o recurso extraordinário. Não cabe recurso especial em

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

Nesse sentido: Súmula 640: “É cabível recurso extraordinário contra decisão proferida por juiz de primeiro grau nas causas de alçada, ou por turma recursal de juizado especial cível e criminal”.

Superada a fase dos embargos, os bens são remetidos a leilão e o produto da alienação é utilizado para a satisfação do crédito. Caso o valor obtido seja insuficiente, nova penhora é efetivada, sem nova oportunidade de embargos à execução.

Caso não haja lance de valor superior ao da avaliação no primeiro leilão, impõe-se a segunda licitação, nos termos da Súmula 128 do STJ. Em segundo leilão será aceito o melhor lance, desde que não caracterizado o preço vil (irrisório), matéria que poderá ser objeto de embargos à arrematação (art. 746 do CPC) ou mesmo apreciada de ofício pelo juiz (art. 694, § 1º, do CPC).

Após a superação da fase dos embargos e antes do leilão, a exequente pode adjudicar o bem pelo valor da avaliação. Após o leilão a adjudicação pode ser efetivada pelo valor da avaliação (se não houver licitante) ou, havendo licitante, pelo valor da melhor oferta (art. 24 da Lei n. 6.830/80).

De acordo com a atual redação dos §§ 2º e 3º do art. 685-A do Código de Processo Civil, idêntico direito pode ser exercido pelo credor com garantia real, pelos credores concorrentes que hajam penhorado o mesmo bem, pelo cônjuge, pelos descendentes ou ascendentes do executado.

Havendo mais de um pretendente, proceder-se-á entre eles à licitação; em igualdade de oferta, terá preferência o cônjuge, descendente ou ascendente, nessa ordem. A seguir a preferência será da Fazenda Pública exequente.

O art. 787 do CPC, que previa a remição pelo cônjuge, pelo descendente ou pelo ascendente, foi revogado pela Lei n. 11.382/2006.

Até o momento da lavratura do auto de adjudicação ou arrematação, o executado pode remir (remição) a execução, depositando a totalidade do valor devido (art. 651 do CPC), incluídos juros, custas e honorários advocatícios.

A arrematação constará de auto que será lavrado de imediato (e não mais no prazo de 24 horas), nele mencionadas as condições pelas quais foi alienado o bem.

De acordo com o art. 53 da Lei n. 8.212/91, na execução judicial da dívida ativa da União, suas autarquias e fundações públicas, será facultado ao exequente indicar bens à penhora, a qual será efetivada concomitantemente com a citação inicial do devedor. Os bens penhorados nos termos deste artigo ficam desde logo indisponíveis.

Efetuada o pagamento integral da dívida executada, com seus acréscimos legais, no prazo de 2 (dois) dias úteis contados da citação, independentemente da juntada aos autos do respectivo mandado, poderá ser liberada a penhora, desde que não haja outra execução pendente.

De acordo com o art. 6º, § 7º, da Lei n. 11.101/2005, as execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento (causa de suspensão da exigibilidade do crédito) ou de falência.

## QUADRO SINÓTICO – AS AÇÕES JUDICIAIS MAIS FREQUENTES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

<p><b>1. O amplo acesso ao Poder Judiciário</b></p>	<p>A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXXV, da CF). Os recursos administrativos são opcionais e não obrigatórios.</p>
<p><b>2. A ação anulatória de lançamento tributário</b></p>	<p>→ <i>Objetivo</i>: anular o procedimento administrativo de lançamento.</p> <p>→ <i>Rito</i>: pode ser ordinário, sumário ou sumaríssimo (no caso dos Juizados Federais ou dos Juizados da Fazenda Pública).</p> <p>→ <i>Natureza jurídica</i>: constitutiva negativa.</p> <p>→ <i>Prazo prescricional</i>: cinco anos.</p> <p>→ <i>Depósito</i>: se anterior à constituição definitiva do crédito tributário impede a cobrança da dívida apurada, mas não o lançamento ou a inscrição da dívida; se posterior ao lançamento consumado, suspenderá a exigibilidade do crédito.</p> <p>→ <i>Reexame necessário</i>: é exigível da decisão favorável ao contribuinte nas causas de valor superior a sessenta salários mínimos.</p> <p>→ <i>Recursos</i>: recurso voluntário de apelação, dentre outros.</p>
<p><b>3. A ação declaratória</b></p>	<p>→ <i>Objetivo</i>: tem cabimento antes do lançamento e seu objeto é a declaração de existência ou inexistência de uma obrigação tributária principal ou acessória que poderia acarretar exigência futura, de forma a prevenir litígios.</p> <p>→ <i>Rito</i>: em regra segue o procedimento ordinário do processo de conhecimento do CPC.</p>
<p><b>4. O mandado de segurança individual e coletivo</b></p>	<p>→ <i>Conceito</i>: é concedido para assegurar direito líquido e certo, não amparado por <i>habeas corpus</i> ou por <i>habeas data</i>, quando o responsável pela ilegalidade ou pelo abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público (art. 5º, LXIX, da CF e Lei n. 12.016/2009).</p> <p><b>4.1. A liminar no mandado de segurança</b></p> <p>→ <i>Cabimento</i>: sempre que se verifique a relevância do fundamento do pedido e que haja risco de ineficácia da ordem final que eventualmente venha a</p>

#### 4. O mandado de segurança individual e coletivo

→ *Pedido de suspensão da segurança*: pedido feito pela pessoa jurídica interessada ou pelo Ministério Público ao presidente do tribunal competente para apreciar a apelação, o Recurso Especial ou o Recurso Extraordinário.

##### 4.2. Rito

→ *Prazo para a impetração*: cento e vinte dias, contados da ciência do ato impugnado.

→ *Informações do impetrado*: 10 dias para prestá-las.

→ *Manifestação do Ministério Público*: prazo de dez dias.

→ *Competência*: depende da autoridade coatora e devem ser observadas as regras da CF e das Constituições Estaduais.

→ *Reexame obrigatório*: impõe-se em face da sentença que concede a segurança.

→ *Recursos*: da sentença que concede a segurança cabe apelação (mas admite-se execução provisória); da sentença que denega a segurança cabe apelação, com efeito meramente devolutivo, e os demais recursos previstos no CPC (exceto embargos infringentes).

#### 5. Do mandado de injunção

→ *Cabimento*: sempre que a falta de norma regulamentadora tornar inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania.

→ *Legitimidade*: pessoa física ou jurídica.

→ *Sujeito passivo*: é o órgão competente para expedir a norma regulamentadora necessária para o exercício do direito constitucionalmente previsto.

→ *Competência*: competência *originária* pode ser do STF, do STJ ou dos demais tribunais.

→ *Norma regulamentadora*: toda e qualquer medida necessária a tornar um direito ou

<p><b>7. O controle da constitucionalidade das leis e dos atos normativos</b></p>	<p>→ <i>Lei</i>: inclui as emendas constitucionais e todas as outras normas previstas no art. 59 da CF.</p> <p>→ <i>Atos normativos</i>: abrangem os decretos, os regimentos internos etc.</p> <hr/> <p>Controle difuso e controle concentrado da constitucionalidade pelo poder judiciário (controle repressivo típico)</p> <p>→ <i>Espécies</i>:</p> <p>a) <i>Pela via de defesa (controle difuso, controle incidental ou via de exceção)</i>.</p> <p>b) <i>Pela via de ação (controle concentrado abstrato, direto ou principal)</i>.</p> <p>→ <i>Cláusula de Reserva de Plenário</i>.</p> <p>→ <i>Efeito</i>: em regra, <i>ex tunc</i>.</p> <hr/> <p>Compete ao Tribunal de Justiça de cada Estado-Membro exercer o controle concentrado da constitucionalidade das leis e atos normativos estaduais e municipais <i>perante as respectivas Constituições Estaduais</i>, vedada a atribuição da legitimidade de agir a um único órgão.</p>
<p><b>8. A ação declaratória de constitucionalidade</b></p>	<p>→ <i>Competência</i>: do STF para lei federal.</p> <p>→ <i>Legitimados</i>: art. 103 da CF.</p> <p>→ <i>Requisitos</i>: existência de relevante controvérsia judicial sobre a aplicação da disposição objeto da ação declaratória.</p> <p>→ <i>Eficácia e efeitos</i>: eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo. Seu efeito é <i>ex tunc</i>.</p>

<p><b>9. A arguição de descumprimento de preceito fundamental</b></p>	<p>→ <i>Competência</i>: é proposta perante o STF.</p> <p>→ <i>Objeto</i>:</p> <p>a) evitar ou reparar lesão a preceito fundamental, decorrente da CF, resultante de ato do Poder Público.</p> <p>b) Relevante controvérsia constitucional sobre lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, incluídos os anteriores à Constituição vigente à época de sua propositura.</p> <p>→ <i>Legitimados</i>: art. 103 da CF. Qualquer interessado pode representar ao Procurador-Geral da República solicitando a propositura da ação.</p>
<p><b>9. A arguição de descumprimento de preceito fundamental</b></p>	<p>→ <i>Natureza</i>: residual ou subsidiária.</p> <p>→ <i>Efeitos</i>: restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha efeito a partir do momento fixado.</p>
<p><b>10. A reclamação perante o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça</b></p>	<p>→ <i>Objetivo</i>: serve para preservação da competência dos Tribunais e para garantir a eficácia de suas decisões.</p> <p>→ <i>Pressupostos</i>: 1) a existência de uma relação processual em curso; 2) uma ação ou omissão que direta ou indiretamente subtraia a competência do STJ ou do STF ou contrarie decisão desses Tribunais.</p> <p>→ <i>Legitimados</i>: o Ministério Público e o interessado no cumprimento da decisão desrespeitada.</p> <p>→ <i>Efeitos</i>: procedência – o STJ ou o STF cassará a decisão contrária ao seu julgado ou determinará a medida adequada à preservação de sua competência.</p>

<b>11. A consignação em pagamento</b>	→ <i>Cabimento</i> : caso haja recusa de recebimento, subordinação do pagamento ao cumprimento de exigências infundadas ou exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo que tenha um mesmo fato gerador.
<b>12. O arrolamento de bens e a medida cautelar fiscal</b>	→ <i>Arrolamento de bens</i> : a autoridade fiscal competente poderá efetivar o arrolamento administrativo de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for <i>superior</i> a 30% do seu patrimônio conhecido e superar R\$ 500.000,00. → <i>Medida cautelar fiscal</i> : tem por <i>objeto</i> tornar indisponíveis os bens do contribuinte que apresente situação que pode colocar em risco o recebimento do crédito fiscal de natureza tributária ou não tributária e, como <i>pressuposto</i> um crédito fiscal, ainda que o lançamento não esteja definitivamente constituído.
<b>13. A execução fiscal</b>	→ <i>Objetivo</i> : dar ao Fisco um instrumento célere de cobrança de sua dívida ativa. → <i>Pressuposto</i> : a existência de dívida regularmente inscrita. → <i>Foro competente</i> : domicílio do executado; havendo mais de um executado, o exequente poderá escolher o domicílio de qualquer deles. Há, ainda, as opções do art. 578 do CPC.

### 13. A execução fiscal

→ *Procedimento:*

1 Do despacho que determina a citação, o executado é citado para pagar ou nomear bens à penhora no prazo de *cinco* dias;

2 Decorrido o prazo *sem* o pagamento, nomeação de bens e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial;

3 Efetivada a penhora, com a nomeação do depositário do bem, o executado será intimado para opor embargos em *trinta dias*;

4 Impugnação aos embargos – também deve ser apresentada em *trinta dias*;

5 À sentença, nas causas de valor superior a 60 salários mínimos, que julga os embargos procedentes, impõe-se o reexame obrigatório;

6 A apelação voluntária, com prazo de quinze dias para interposição, é cabível tanto na hipótese de procedência quanto na hipótese de improcedência dos embargos. O prazo para as razões é contado em dobro em favor da Fazenda. O prazo para contrarrazões é simples;

7 Das sentenças de primeira instância proferidas em execução (ou embargos) de valor igual ou inferior a 50 ORTN, o recurso cabível será o de embargos infringentes, para o próprio juiz sentenciante, com prazo de dez dias para interposição. O prazo é de vinte dias para a Fazenda;

8 Superada a fase dos embargos, os bens são remetidos a leilão e o produto da alienação é utilizado para a satisfação do crédito.

# TEMAS DE DIREITO FINANCEIRO E ORÇAMENTÁRIO

O tributo, conceituado no item 3 desta Sinopse, é uma espécie do gênero receita pública, razão por que utilizaremos esta fase introdutória para expor conceitos de direito financeiro, de direito orçamentário e da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Finanças públicas é a ciência que estuda a atividade fiscal, ou seja, a atividade desempenhada pelos poderes públicos na obtenção e aplicação dos recursos necessários ao cumprimento de suas finalidades.

## A) RECEITAS PÚBLICAS

Para a ciência das finanças, a receita pública é formada pelo ingresso definitivo de recursos ou bens no patrimônio público. Eduardo Marcial Ferreira Jardim, contudo, leciona que a ordem jurídica vigente, em especial os §§ 1º a 4º do art. 11 da Lei n. 4.320/64, não recepcionou a definição teorizada pela ciência das finanças, já que para a norma receita é o ingresso de recursos financeiros aos cofres públicos, a qualquer título, independentemente de acrescer o ativo do patrimônio público (*Manual de direito financeiro e tributário*, 7. ed., São Paulo, Saraiva, 2005, p. 67).

### A.1. RECEITAS CORRENTES E RECEITAS DE CAPITAL

O art. 11 da Lei n. 4.320/64, quanto ao aspecto contábil (ou categoria econômica), classifica as receitas entre correntes e de capital.

São receitas correntes as oriundas dos tributos, das multas, da execução fiscal, da exploração dos bens próprios do Estado (receitas patrimoniais) e aquelas transferidas de outras pessoas jurídicas de direito público ou privado para atender as despesas classificáveis como correntes.

Já as receitas de capital são provenientes da constituição de dívidas, da conversão em espécie de bens e direitos (em especial pela alienação de bens), do recebimento de recursos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender as despesas de capital e, ainda, o superávit do orçamento. A obtenção das receitas de capital, portanto, muitas vezes tem em contrapartida um ônus para o patrimônio público.

Para a apuração da receita corrente líquida devem ser desconsiderados os valores que um ente transfere para outro (a exemplo do art. 158, III, da CF — item 4 desta Sinopse), a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e outras previstas no art. 2º, IV, da Lei Complementar n. 101/2000.

## A.2. RECEITAS ORIGINÁRIAS, DERIVADAS E TRANSFERIDAS

Quanto à sua origem, hoje, as receitas são divididas em originárias, derivadas e transferidas.

As receitas originárias têm natureza dominial, ou seja, são decorrentes da exploração de uma atividade econômica pelo próprio Estado, das rendas decorrentes do patrimônio público imobiliário, das tarifas (item 3.5) dos ingressos comerciais (a exemplo da receita oriunda dos concursos de prognósticos como a Sena, a Loto etc.).

As receitas derivadas são extraídas do patrimônio dos particulares pelo Estado, no exercício do seu poder de império. São compulsórias, a exemplo dos tributos, das multas e do confisco decorrente do tráfico de drogas.

As receitas transferidas são as repassadas de um ente político a outro, a exemplo da repartição de impostos prevista nos arts. 157 a 159 da Constituição Federal (item 4).

## A.3. RECEITAS ORDINÁRIAS E EXTRAORDINÁRIAS

Quanto à sua periodicidade, as receitas costumam ser divididas em ordinárias e extraordinárias.

São ordinárias as periódicas, previstas no orçamento.

São extraordinárias as receitas que não são permanentes, a exemplo das doações (receita gratuita porque não impõe qualquer contraprestação) e dos impostos extraordinários.

De acordo com o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000), a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, e atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições (a primeira de natureza declaratória e a segunda de cunho compensatório):

I — demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias;

II — estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo, que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício tiver por base medidas de compensação, a renúncia só entrará em vigor quando aquelas estiverem implementadas.

As cautelas demonstram que a Lei de Responsabilidade Fiscal equipara a renúncia de receita à criação de uma despesa.

O disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal não se aplica às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição (impostos de função extrafiscal, cf. itens 1.5 e 2.2.1), e tampouco ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

## QUADRO SINÓTICO – RECEITAS PÚBLICAS

<b>Receitas públicas</b>	→ Conceito para o direito financeiro: é o ingresso de recursos financeiros aos cofres públicos, a <i>qualquer título</i> .
<b>1. Receitas correntes e receitas de capital</b>	→ <i>Correntes</i> : são as decorrentes dos tributos, das multas, da execução fiscal, da exploração dos bens próprios do Estado e aquelas transferidas de outras pessoas jurídicas de direito público ou privado para atender as despesas classificáveis como correntes. → <i>De capital</i> : provenientes da constituição de dívidas, da conversão em espécie de bens e direitos, do recebimento de recursos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender as despesas de capital e, ainda, o superávit do orçamento.
<b>2. Receitas originárias, derivadas e transferidas</b>	→ <i>Originárias</i> : são decorrentes da exploração de uma atividade econômica pelo próprio Estado, das rendas decorrentes do patrimônio público imobiliário, das tarifas dos ingressos comerciais.
<b>2. Receitas originárias, derivadas e transferidas</b>	→ <i>Derivadas</i> : são extraídas do patrimônio dos particulares pelo Estado, no exercício do seu poder de império. → <i>Transferidas</i> : são as repassadas de um ente político a outro.
<b>3. Receitas ordinárias e extraordinárias</b>	→ <i>Ordinárias</i> : as periódicas, previstas no orçamento. → <i>Extraordinárias</i> : as receitas que não são permanentes.

## B) DESPESAS PÚBLICAS

Despesas públicas são os gastos da Administração Pública para a realização das funções estatais, incluídos os decorrentes das obras e dos serviços públicos.

A criação, a expansão ou o aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa serão acompanhados de estimativa do impacto orçamentário financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, além de declaração do ordenador de que o aumento tem adequação com a Lei Orçamentária Anual (LOA) e compatibilidade com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e com o Plano Plurianual (PPA). A restrição quanto ao aumento de despesa se aplica inclusive para o empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras e, também, para o ato de desapropriação de imóvel urbano, que será nulo se não houver prévia e justa indenização em dinheiro, ou prévio depósito judicial do valor da indenização (art. 182, § 3º, da CF, c/c os arts. 16, § 4º, e 46 da LC n. 101/2000).

Nos termos do art. 15 da Lei Complementar n. 101/2000, são consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam ao disposto nos arts. 16 e 17 da mesma lei.

A despesa considerada irrelevante, nos termos do que dispuser a LDO, não está sujeita às regras do art. 16 da LRF, conforme estipula o seu § 3º.

## B.1. DESPESAS ORDINÁRIAS E EXTRAORDINÁRIAS

Quanto à sua periodicidade (duração), as despesas costumam ser divididas em ordinárias e extraordinárias.

São ordinárias as que têm autorização orçamentária e atendem a gastos rotineiros, a exemplo do pagamento dos precatórios e dos servidores públicos.

São extraordinárias as despesas pertinentes a ocorrências inesperadas, urgentes e inadiáveis, a exemplo daquelas decorrentes de calamidade pública.

## B.2. DESPESAS CORRENTES E DE CAPITAL

O art. 12 da Lei n. 4.320/64 estabelece que as despesas serão classificadas entre correntes e de capital quanto ao aspecto contábil.

Despesas correntes são as de custeio (assim entendidas a manutenção dos serviços já criados pela administração pública direta ou indireta e do seu pessoal civil e militar, obras de conservação e adaptação dos bens imóveis, material de consumo, serviços de terceiros e encargos diversos) e as relativas às transferências correntes (que não trazem contraprestação, a exemplo das subvenções, dos pagamentos a inativos e pensionistas e dos juros da dívida pública).

Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação de sua execução por um período superior a dois exercícios (art. 17 da LRF), a exemplo dos programas de renda mínima.

Despesas de capital são as de investimentos (que têm por contraprestação o crescimento do patrimônio público, a exemplo da execução de obras e aquisição de imóveis necessários à sua realização, compra de equipamentos e material permanente — § 4º do art. 12 da Lei n. 4.320/64), as pertinentes a inversões financeiras (a exemplo da aquisição de bens imóveis, ou de bens de capital já em utilização — § 5º do art. 12 da Lei n. 4.320/64) e as relativas às transferências de capital (dotações para que outras pessoas de direito público ou privado realizem investimentos ou inversões financeiras — art. 12, § 6º, da Lei n. 4.320/64).

Considera-se material permanente (aquisição que será computada no elemento “despesas de capital”) o de duração superior a dois anos.

### **B.3. DESPESAS COM PESSOAL**

Fundada nos arts. 163 e 169 da Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000) também estabelece normas relacionadas à gestão fiscal das despesas com pessoal, limitando-as a 50% da receita líquida para a União. Para os Estados e Municípios o limite é de 60% da receita líquida.

Entendem-se como despesas com pessoal o somatório dos gastos com os ativos, inativos e pensionistas, bem como os encargos sociais e

contribuições recolhidos pelo ente às entidades de previdência.

Os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos devem ser contabilizados como “outras despesas com pessoal”, somando-se aos gastos com ativos, inativos e pensionistas.

Já os contratos de prestação de serviço, ainda que incluam mão de obra, não são contabilizados como despesa com pessoal.

Os limites, de acordo com o art. 20 da Lei Complementar n. 101/2000 (dispositivo questionado em diversas ADIns julgadas improcedentes e que apontam violação do princípio federativo — já que Estados, Distrito Federal e Municípios ficam sujeitos a metas estabelecidas pela União — e do princípio da separação dos poderes), são os seguintes:

I — na esfera federal:

- a)** 2,5% para o Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União;
- b)** 6% para o Poder Judiciário;
- c)** 40,9% para o Poder Executivo;
- d)** 0,6% para o Ministério Público da União.

II — na esfera estadual:

- a)** 3% para o Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;
- b)** 6% para o Poder Judiciário;
- c)** 49% para o Poder Executivo;
- d)** 2% para o Ministério Público dos Estados.

Nos Estados em que houver Tribunal de Contas dos Municípios o percentual do Poder Legislativo será acrescido de 0,4% e o Poder Executivo reduzido no mesmo percentual (§ 4º do art. 20 da LC n. 101/2000).

III — na esfera municipal:

- a)** 6% para o Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- b)** 54% para o Poder Executivo.

Observe-se, ainda, o art. 29-A da Constituição Federal.

Ao final de cada quadrimestre, se verificado que a despesa com pessoal excedeu a 95% (limite prudencial), serão vedados reajustes, contratações etc. (art. 22 da LRF). E se ultrapassado o percentual do art. 20, o excedente deve ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, inclusive com a adoção das medidas previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição Federal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000), regulamentadora da norma restritiva, no seu art. 22, parágrafo único, I, e no art. 71, exclui dos limites de gastos com pessoal a revisão geral anual prevista no art. 37, X, da Constituição Federal (cf. ADIn 2.492).

Correta a conclusão do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, no parecer coletivo 2/2002, pela qual, diante da repartição de receitas tributárias previstas nos arts. 157, I, e 158, I, ambos da Constituição Federal, “Descabe computar como parte integrante das ‘despesas com pessoal’ dos Estados e Municípios o montante correspondente ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, retido na fonte, devido por seus servidores, valor este que pertence aos mesmos Estados e Municípios, por força de regra constitucional expressa”. Observo, porém, que a controvérsia sobre a validade da dedução das despesas com imposto de renda retido na fonte no cálculo da despesa com pessoal encontrava-se pendente de julgamento pelo STF na data do fechamento desta edição (ADIn 3.889).

O descumprimento das metas pode acarretar a suspensão dos repasses e a punição dos responsáveis com base no Código Penal, na Lei n. 8.249/92, na Lei n. 1.079/50 e no Decreto-Lei n. 201/67, normas acrescidas de novas tipificações pela Lei n. 10.028, de 19-10-2000.

Em relação aos crimes previstos no art. 10 da Lei n. 1.079/50 (crimes contra a lei orçamentária e contra a atual Lei de Responsabilidade Fiscal), também os presidentes de Tribunais, os juízes diretores de Fórum, o advogado-geral da União e os Procuradores-Gerais de Justiça e do Estado estão sujeitos a julgamento por crime de responsabilidade.

Os recursos decorrentes de transferências voluntárias ou empréstimos (inclusive via ARO) não podem ser utilizados para o

pagamento de pessoal ou despesas de custeio (art. 167, X, da CF, c/c os arts. 35 a 37 da Lei de Responsabilidade Fiscal).

O art. 73, VIII, da Lei n. 9.504/97 (Lei Geral das Eleições) proíbe, na circunscrição do pleito, revisão geral da remuneração dos servidores públicos que exceda a recomposição da perda de seu poder aquisitivo ao longo do ano da eleição, desde cento e oitenta dias antes do pleito até a posse dos eleitos. A conduta pode ser objeto de investigação judicial eleitoral e levar à inelegibilidade daquele que agir com abuso de poder político ou econômico (art. 19 da LC n. 64/90).

Por fim há que se observar que é nulo ato que ocasione aumento de despesas com pessoal (assim considerado não aquele que implica o aumento dos vencimentos ou subsídios, mas sim o que aumenta o limite de gastos frente à receita corrente líquida) expedido nos 180 dias anteriores ao término do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Executivo, Legislativo, Judiciário, Ministério Público ou Tribunal de Contas). O desrespeito da regra pode caracterizar o crime tipificado no art. 359-G do Código Penal, sem prejuízo de sanções nas esferas cível, administrativa e eleitoral.

#### B.4. AS FASES DA REALIZAÇÃO DAS DESPESAS

A realização das despesas públicas passa por diversas fases.

A primeira fase é de natureza legislativa. A despesa deve estar autorizada por lei ou, extraordinariamente, por medida provisória. Ordenar despesa não autorizada por lei pode implicar o crime previsto no art. 359-D do Código Penal.

Conforme lecionam Regis Fernandes de Oliveira e Estevão Horvath, “nenhuma despesa pode ser efetuada sem prévia autorização do Poder Legislativo” (*Manual de direito financeiro*, 5. ed., Revista dos Tribunais, 2002, p. 76). Quando inexistente a autorização prévia (na LOA) devem ser observadas as regras pertinentes aos créditos adicionais (v. item D.2.1).

Na fase administrativa há que se observar, em primeiro lugar, a necessidade ou não de licitação, procedimento em regra exigido quando se trata de obras públicas, serviços e compras (art. 37, XXI, da

CF, c/c a Lei n. 8.666/93) da administração pública direta ou indireta. Compete privativamente à União legislar sobre normas gerais de licitação (art. 22, XXVII, da CF).

#### B.4.1. O EMPENHO, A LIQUIDAÇÃO E A ORDEM DE PAGAMENTO

Superada a questão pertinente à licitação, a realização das despesas se desenvolve por meio do empenho, liquidação e ordem de pagamento.

Empenho é o ato administrativo emanado da autoridade competente que antecede a despesa e confirma as obrigações da administração em relação ao contratado. Com o empenho se faz a reserva (anotação contábil) no item orçamentário respectivo do montante necessário ao pagamento. Para cada empenho, em regra, é extraída a “nota de empenho”, que será entregue ao contratante e consignará os principais elementos da contratação (art. 61 da Lei n. 4.320/64).

É vedado aos municípios, no último mês do mandato do Prefeito, empenhar mais do que o duodécimo (1/12) da despesa prevista no orçamento vigente.

No último ano do mandato do Chefe do Executivo também é vedada a realização de operação de crédito por antecipação de receita orçamentária (art. 38, IV, *b*, da LRF).

Quanto aos restos a pagar (despesas já empenhadas mas que não foram pagas até o último dia do exercício), a Lei de Responsabilidade Fiscal também veda ao titular de Poder ou órgão referido no seu art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito (art. 42 da LC n. 101/2000).

O empenho não processado (que ainda não passou pela fase da liquidação) até o dia 31 de dezembro de um ano é considerado anulado, salvo as ressalvas do art. 35 da LC 101/2000.

A inobservância das regras expostas nos três últimos parágrafos pode implicar os crimes previstos nos arts. 359-A, C, D e F do Código

Penal, sem prejuízo de outras sanções.

Liquidação é o procedimento pelo qual se verifica o direito adquirido pelo credor, que tem por base os títulos e documentos comprobatórios do implemento de sua obrigação.

Efetivada a liquidação segue a ordem de pagamento do ordenador da despesa e, por fim, é efetivado o pagamento, normalmente mediante cheque nominal ou ordem bancária de pagamento (art. 74 do Dec.-Lei n. 200/67 e art. 72 da Lei n. 4.320/64).

Excepcionalmente, nos casos previstos em lei, admite-se o adiantamento, pelo qual é entregue numerário ao servidor para a realização de despesas que não se subordinam ao processo normal de aplicação. Servidor em alcance (que não prestou contas de despesas diversas no prazo estabelecido ou não as teve aprovadas) não pode receber adiantamento.

## B.5. OS PRECATÓRIOS

Os pagamentos devidos pela Fazenda Federal, Estadual e Municipal (e suas autarquias e fundações públicas — pessoas jurídicas de direito público), em virtude de sentença judicial transitada em julgado (excluindo-se os casos de acordos, que poderão não se sujeitar a precatórios desde que presente o interesse público e observada a moralidade administrativa, não podendo ser utilizada a verba reservada para o pagamento dos precatórios), far-se-ão na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos.

Conforme explicita a Resolução n. 115 do CNJ (que traz diversas orientações sobre precatórios), para os fins do *caput* do art. 100 da CF (que trata da ordem cronológica de apresentação dos precatórios), considera-se como momento da apresentação do precatório o do recebimento do ofício perante o Tribunal a que se vincula o juízo da execução. Caso seja necessária a complementação de dados ou documentos, a data da apresentação é aquela em que o juiz apresenta ao Tribunal as informações complementares.

O precatório, conforme explicita a Constituição Federal, é decorrente de sentença judicial, executada na forma do art. 730 do Código de Processo Civil; ao ser executada a pessoa jurídica de direito

público (entes políticos, autarquias e fundações públicas) é citada para opor embargos no prazo de trinta dias e não para pagar.

Transitada em julgado a condenação, o juiz do processo expede um ofício para o Presidente do seu Tribunal comunicando o valor a ser satisfeito.

A Súmula 279 do Superior Tribunal de Justiça, contudo, orienta que “É cabível execução por título extrajudicial contra a Fazenda Pública”. O rito é o do art. 730 do Código de Processo Civil, inclusive quanto à necessidade de precatório.

Para alguns o prazo de trinta dias para a oposição de embargos é exclusivo do INSS, subsistindo o de dez dias para os demais executados (*RSTJ*, 135/264).

Decorrido o prazo sem a apresentação dos embargos, ou no caso de os embargos opostos serem julgados improcedentes, o juiz da causa expede o chamado ofício requisitório ao presidente do seu respectivo Tribunal, órgão competente para a expedição do precatório.

Em regra, não são devidos honorários advocatícios em execução não embargada (art. 1º, *d*, da Lei n. 9.494/97). Contudo, nos termos da Súmula 345 do STJ, são devidos honorários nas execuções individuais de sentença proferida em ação coletiva, ainda que não embargadas.

A execução contra as empresas públicas e as sociedades de economia mista (pessoas jurídicas de direito privado), em regra, faz-se na forma processual comum, inclusive com a penhora de bens, quando necessária a medida.

Observo, porém, que o C. Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 220.906-DF (*Informativo STF* 213, de 8-12-2000), estabeleceu distinções entre as paraestatais que exercem ou não atividades típicas do Estado (primeira parte do art. 173 da CF). Com isso, reconheceu a impenhorabilidade de bens da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, empresa pública federal, determinando que a execução seguisse mediante precatório (art. 100 da CF).

Tanto os créditos de natureza alimentícia quanto os créditos comuns devem ser formalizados por meio de precatórios (Súmula 655 do STF). Os precatórios alimentares, contudo, devem ser colocados em primeiro lugar na lista, e só depois do último precatório alimentar é que devem

ser relacionados os precatórios comuns, também em ordem cronológica.

O § 2º do art. 100 da CF dispõe sobre o crédito alimentar especial, que, até o triplo do montante definido como débito de pequeno valor para cada ente político, é o primeiro na ordem de preferência dos precatórios. Admite-se o fracionamento, e o remanescente (acima de três vezes o maior valor de benefício) vai para o segundo lugar na ordem de preferência (alimentar comum) e observará a ordem cronológica dos precatórios alimentares.

De acordo com a Emenda Constitucional n. 62, a atualização de valores de requisitos, após sua expedição, até o efetivo pagamento, independentemente de sua natureza, será feita pelo índice oficial de remuneração básica da caderneta de poupança, e, para fins de compensação de eventual mora, incidirão juros simples no mesmo percentual de juros incidentes sobre a caderneta de poupança, ficando excluída a incidência de juros compensatórios. A Emenda, infelizmente, já pressupõe a possibilidade de mora (*pagamento posterior ao último dia do exercício seguinte mesmo que o precatório tenha dado entrada até 1º de julho do ano anterior*), pois, de acordo com a Súmula Vinculante 17 do STF, “Durante o período previsto no § 1º (agora § 5º em decorrência da EC n. 62) do art. 100 da Constituição, não incidem juros de mora sobre os precatórios que nele sejam pagos”.

A partir da EC n. 62/2009 (já questionada por meio da ADIn-STF 4.357) os pagamentos tempestivos passaram a observar a nova redação do art. 100 da CF e seus parágrafos. Já os débitos em atraso passaram a ser regidos pelo regime especial e transitório do art. 97 do ADCT.

Na nova redação, o § 2º estabelece que os débitos de natureza alimentícia, cujos titulares tenham *60 (sessenta) anos de idade ou mais na data de expedição* do precatório (*eficácia plena*), ou sejam portadores de doença grave, *definidos na forma da lei*, serão pagos com preferência sobre todos os demais débitos, até o valor equivalente ao triplo do fixado em lei para os fins do disposto no § 3º deste artigo, admitido o fracionamento para essa finalidade, sendo que o restante será pago na ordem cronológica de apresentação do precatório.

Caso o valor devido seja pago a menor, é necessária nova citação da Fazenda devedora e expedição de novo precatório. Para o STF, a nova citação somente é dispensável quando o novo precatório decorre de erro material, inexatidões aritméticas ou substituição de índice de correção monetária extinto (ADIIn 2.924), mas ainda assim é necessário novo precatório (que entra no fim da ordem cronológica).

Os pagamentos serão determinados pelo Presidente do Tribunal responsável pelo precatório, segundo as possibilidades do depósito. O Presidente de Tribunal que por ato omissivo ou comissivo retardar ou tentar frustrar a liquidação regular do precatório responderá por crime de responsabilidade.

Não cabe Recurso Extraordinário contra decisão proferida no processamento de precatório (Súmula 733 do STF), mas decisões ilegais são questionáveis por mandado de segurança.

As obrigações definidas em lei como de *pequeno valor* e que devem ser cumpridas pelas pessoas jurídicas de direito público em decorrência de sentença transitada em julgado não estão sujeitas aos precatórios (expede-se a chamada Requisição de Pequeno Valor (RPV), cujo não pagamento autoriza o pedido de sequestro de rendas do ente devedor.

No âmbito federal considera-se débito de pequeno valor aquele de até sessenta salários mínimos, nos termos do § 1º do art. 17 da Lei n. 10.259/2001. Estados e Municípios têm poderes para editar leis fixando os valores que dispensam precatórios com base nas suas respectivas capacidades econômicas (ADIIn/STF 2.868/2004). O valor mínimo para pagamento com dispensa de precatório, porém, não poderá ser inferior ao *valor do maior benefício do regime geral da previdência social, que correspondia a aproximadamente 6,5 salários mínimos em dezembro de 2009*. E até que as leis sejam editadas, o valor para dispensa de precatório é de até trinta salários mínimos para os Municípios e quarenta para Estados e Distrito Federal.

Na hipótese de litisconsórcio, cada autor terá seu crédito considerado individualmente, de forma que alguns poderão ser dispensados do precatório e outros, não (Resolução n. 559/2007 do Conselho da Justiça Federal, RE 523.199 e Enunciado 5 da Seção de

Direito Público do TJSP). No âmbito dos Estados, há quem sustente que deve ser considerado o valor total dos créditos (soma de todos os credores) em cada processo, tese rechaçada pela Resolução 199/2005 do TJSP.

O § 11 do art. 97 do ADCT, inserido pela EC n. 62, traz que litisconsortes credores de precatório em atraso, no momento da individualização de seus créditos, não terão direito à RPV ainda que o valor esteja dentro do limite que dispensa o precatório.

A regra só vale para as hipóteses de litisconsórcio necessário e não atinge credores que, em contribuição da economia processual e da boa administração do Judiciário, optaram, muito antes da EC n. 62 (já que o art. 97 diz respeito a precatórios em atraso na data da vigência da Emenda), por litigar em litisconsórcio ativo facultativo (que permite um só registro do processo, uma só citação, uma só contestação, uma só anotação de cada ato processual etc). Interpretação diversa permitiria a uma Emenda Constitucional desconsiderar o direito processual adquirido dos litisconsortes facultativos, a segurança das relações jurídicas (pois imporia prejuízo a quem optou pelo litisconsórcio antes da existência da restrição) e a isonomia (já que dá tratamento privilegiado a quem individualmente processou a Fazenda Pública).

### B.5.1. O PAGAMENTO PARCELADO DO PRECATÓRIO

*O art. 97 do ADCT, inserido pela EC n. 62/2009, traz regime especial de pagamento para Estados, Distrito Federal e Municípios, que, na data da promulgação da Emenda Constitucional n. 62, possuíam atrasos no pagamento de precatórios. E afasta a observância de alguns dos parágrafos do art. 100 da CF quanto ao pagamento dos precatórios atrasados.*

O § 1º do art. 97 estabelece duas opções de pagamento dos atrasados, a critério do Poder Executivo devedor. *Pela 1ª opção, a base de cálculo terá por referência um percentual sobre a receita corrente líquida (definida no § 3º do mesmo artigo), sem um limite temporal claro para a satisfação da dívida. Pela 2ª opção, o Poder Executivo devedor usará como base de cálculo o saldo dos valores dos*

*precatórios em atraso*, com juros simples e atualização monetária (cf. caderneta de poupança), dividindo o valor em até quinze anos (180 meses). A cada ano faz-se o abatimento dos valores depositados naquele período e divide-se o valor remanescente pelo número de meses faltantes do total de 180.

O § 6º do art. 97 do ADCT, por sua vez, estabelece que no mínimo 50% dos valores obtidos com os cálculos referidos na 1ª e na 2ª opção serão usados para pagamento em ordem cronológica. Mas permite que até 50% do restante seja utilizado para pagamento em forma de leilão, ordem crescente de valores ou acordo, tudo com base na legislação do Estado ou Município devedor.

### B.5.2. DO SEQUESTRO DE RENDAS

As dotações orçamentárias e os créditos abertos serão consignados diretamente ao Poder Judiciário, cabendo ao Presidente do Tribunal que proferir a decisão exequenda determinar o pagamento integral e autorizar, *a requerimento do credor e exclusivamente para os casos de preterimento de seu direito de precedência ou de não alocação orçamentária do valor necessário à satisfação do seu débito*, o sequestro da quantia respectiva.

*O § 10 do art. 97 do ADCT estabelece as seguintes salvaguardas para o caso de não liberação tempestiva dos recursos de que tratam o inciso II do § 1º e os §§ 2º e 6º do mesmo artigo:*

I — sequestro de quantia nas contas de Estados, Distrito Federal e Municípios devedores, por ordem do Presidente do Tribunal referido no § 4º, até o limite do valor não liberado;

II — direito líquido e certo, autoaplicável e independentemente de regulamentação, à compensação automática com débitos líquidos lançados pela Fazenda devedora contra os credores do precatório.

*A alternativa do inciso II, por sua vez, se dará caso o sequestro não se mostre possível.*

O § 13 do mesmo art. 97 do ADCT, por sua vez, dita que, enquanto Estados, Distrito Federal e Municípios devedores estiverem realizando pagamentos de precatórios pelo regime especial, não poderão sofrer

sequestro de valores, exceto no caso de não liberação tempestiva dos recursos de que tratam o inciso II do § 1º e o § 2º do mesmo artigo.

Ao apreciar a Reclamação n. 3.034 o C. STF, seguindo voto do Min. Eros Grau, deferiu sequestro de rendas pertinentes a precatório em favor de credora que necessitava do valor para tratamento médico emergencial, mesmo sem que houvesse preterição temporal do direito daquela (sequestro humanitário). No mesmo sentido, as Reclamações n. 1.270, 1.779, 2.874 e 2.189.

### B.5.3. INTERVENÇÃO FEDERAL PELO NÃO CUMPRIMENTO DOS PRECATÓRIOS

Inicialmente relembro que a intervenção federal é uma das limitações circunstanciais ao poder de emenda, nos termos do § 1º do art. 60 da Constituição Federal.

O sequestro em geral, conforme vimos, em regra tem lugar quando há quebra da ordem cronológica no pagamento de um precatório.

No caso de atraso ou suspensão no pagamento de precatório, estaremos diante do descumprimento de uma ordem judicial e a solução constitucional para o caso é a intervenção da União no Distrito Federal e no Estado-Membro, ou deste no Município (arts. 34, VI, e 35, IV, ambos da CF). Conforme vimos, o atraso no pagamento de dívida decorrente de parcelamento (EC n. 30/2000) para a satisfação de precatório passou a autorizar o sequestro, segundo entendo, sem a exclusão da possibilidade do pedido de intervenção federal.

Nos casos de desobediência de ordem ou decisão judicial, a intervenção federal no Estado-Membro ou no Distrito Federal dependerá de requisição (não se trata de simples solicitação e por isso o Presidente da República estará vinculado à determinação) do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça ou do Tribunal Superior Eleitoral (art. 36, II, da CF).

No julgamento dos pedidos de Intervenção Federal n. 2.915 e 2.953, ambos pertinentes ao Estado de São Paulo, por maioria de votos os Ministros do C. Supremo Tribunal Federal indeferiram os pedidos, sob o argumento de que não houve descumprimento voluntário das decisões judiciais mas sim impossibilidade decorrente da inexistência

de recursos. A decisão, noticiada no Informativo 296 do STF, dá respaldo à polêmica tese da impossibilidade material.

Por outro lado, ao acolher pedido de intervenção estadual em município que descumpriu decisão judicial alegando dificuldades financeiras, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo decidiu que “dificuldades financeiras alegadas pelo Município ao descumprir a ordem judicial não afastam, ao contrário reforçam a convicção da necessidade da intervenção” (Intervenção Estadual n. 107.977-0/8, j. 29-9-2004, rel. Paulo Franco). No mesmo sentido a Intervenção Estadual n. 85.366-0/1.

O art. 19 da Lei federal n. 11.033, de 21-12-2004, que impunha a apresentação de inúmeras certidões para o levantamento do valor depositado em cumprimento a precatório, foi declarado inconstitucional pelo STF (ADI n. 3.453).

## **B.6. REGIME DE COMPETÊNCIA E REGIME DE CAIXA**

Adota-se no Brasil o regime misto orçamentário. Assim, quanto às despesas, deve ser observado o regime de competência ou exercício, computando-se todas aquelas já empenhadas. Já em relação às receitas, adota-se o regime de caixa, só devendo ser computado o ingresso efetivo (art. 35 da Lei n. 4.320/64).

## **QUADRO SINÓTICO – DESPESAS PÚBLICAS**

<b>Despesas públicas</b>	<p>Despesas públicas são os gastos da Administração Pública para a realização das funções estatais, incluídos os decorrentes das obras e dos serviços públicos.</p>
<b>1. Despesas ordinárias e extraordinárias</b>	<p>→ <i>Ordinárias</i>: as que têm autorização orçamentária e atendem a gastos rotineiros.  → <i>Extraordinárias</i>: pertinentes a ocorrências inesperadas, urgentes e inadiáveis.</p>
<b>2. Despesas correntes e de capital</b>	<p>→ <i>Correntes</i>: são as de custeio e as relativas às transferências correntes.  → <i>De capital</i>: são as de investimentos, as pertinentes a inversões financeiras e as relativas às transferências de capital.</p>
<b>3. Despesas com pessoal</b>	<p>Consistem no somatório dos gastos com os ativos, inativos e pensionistas, bem como os encargos sociais e contribuições recolhidos pelo ente às entidades de previdência.</p>
<b>4. As fases da realização das despesas</b>	<p>→ <i>Empenho</i> – ato administrativo emanado da autoridade competente que antecede a despesa e confirma as obrigações da administração em relação ao contratado.  → <i>Liquidação</i> – procedimento pelo qual se verifica o direito adquirido pelo credor, que tem por base os títulos e documentos comprobatórios do implemento de sua obrigação.  → <i>Ordem de pagamento</i> – ocorre depois de efetivada a liquidação.</p>
<b>5. Os precatórios</b>	<p>Os pagamentos devidos pelas pessoas jurídicas de direito público, em virtude de sentença judicial transitada em julgado, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos.  → Créditos de natureza alimentícia têm preferência sobre os demais e entram em lista cronológica própria.  → As obrigações definidas em lei como de <i>pequeno valor</i> e que devem ser cumpridas pelas</p>

## C) ORÇAMENTO E PROCESSO LEGISLATIVO ORÇAMENTÁRIO

As pessoas jurídicas de direito público em decorrência de sentença transitada em julgado não estão sujeitas aos precatórios.

6. Orçamento é a peça legal (tem natureza jurídica de lei formal) que autoriza despesas e estimas receitas. Adota-se no Brasil o regime misto orçamentário (nas despesas regime de caixa e nas receitas regime de caixa). A Constituição Federal exige que a matéria seja disciplinada por lei (art. 65, caput), e não por simples ato administrativo. Na CF/37 o orçamento era fixado por decreto.

José Afonso da Silva (*Curso de direito constitucional positivo*, 17. ed., São Paulo, Malheiros, 2000, p. 711) esclarece que a Constituição de 1988 instituiu o orçamento como um sistema de planejamento estrutural (todos os planos e programas têm suas estruturas estabelecidas segundo o plano plurianual), integrando a política econômica (intervencionismo direto) e a política fiscal (intervencionismo indireto). “Essa integração, agora bem caracterizada na sistemática orçamentária da Constituição, é que dá configuração à concepção de *orçamento-programa*.”

O equilíbrio fiscal deixou de ser o único objetivo das finanças públicas, que pelo princípio da programação passou a conjugar contabilidade e planejamento.

O orçamento não gera receitas, mas serve para filtrá-las e redistribuir as riquezas (Teoria do Filtro).

Doutrina neoliberal é aquela que visa reduzir a participação do Estado nas atividades sociais, encontrando ressonância, por exemplo, na política de privatizações recentemente observada (cf. Lei n. 9.491/97). Sua adoção é delineada basicamente pelas leis orçamentárias.

Cabe ao Poder Legislativo, com a sanção do Chefe do Poder Executivo, dispor sobre plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual (por meio de lei ordinária), operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado (art. 48, II, da CF). A iniciativa do Projeto de Lei do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, contudo, é do Chefe do Poder Executivo (iniciativa reservada), nos termos dos arts. 84, XXIII, e 165, ambos da Constituição Federal.

A Lei Orgânica do Município de São Paulo exige maioria absoluta para a aprovação dos projetos de lei orçamentária (art. 40, § 3º).

Já em relação ao processo legislativo tributário, a iniciativa é concorrente. Assim, parlamentar também pode apresentar projeto de lei sobre a matéria, ainda que para conceder benefícios jurídicos de ordem fiscal (ADIn-STF 724-RS e ADIn 2.464/AP, j. 11-4-2007). A única exceção é pertinente à lei tributária dos territórios (cf. AgRg no RE 309.425, j. 26-11-2002), para a qual a iniciativa é reservada ao Presidente da República (art. 61, § 1º, II, *b*, da CF).

Em seu art. 24, I e II, a Constituição Federal estabelece que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito tributário, direito financeiro e orçamento.

Aos Municípios compete legislar sobre assuntos de interesse local e suplementar a legislação federal e a legislação estadual no que couber (art. 30, I e II, da CF). Assim, diante da ampla autonomia que lhes foi conferida pela atual Constituição, os Municípios também legislam sobre direito financeiro, tributário e orçamento, observando as diretrizes nacionais e regionais.

O processo legislativo orçamentário observa normas próprias (art. 166 da CF), aplicando-se subsidiariamente as regras do processo legislativo em geral (arts. 64 e 69 da CF).

Cabe a uma comissão mista permanente de Senadores e Deputados examinar e emitir parecer sobre os projetos de leis orçamentárias. A Resolução n. 01/2001 do Congresso Nacional dispõe sobre a comissão mista permanente a que se refere o § 1º do art. 166 da Constituição Federal e sobre a tramitação das matérias a que se refere o mesmo.

As emendas serão apresentadas na comissão mista, que sobre elas emitirá parecer, e somente podem ser aprovadas caso sejam compatíveis com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e indiquem os recursos necessários (admitidos apenas os provenientes de anulação de despesas).

São vedadas as anulações de despesas pertinentes às dotações para pessoal e seus encargos, serviço da dívida e transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal.

Também são admitidas emendas relacionadas com a correção de erros ou omissões, ou com os dispositivos do texto do projeto de lei.

O Presidente da República poderá enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificação nos projetos a que se refere este artigo enquanto não iniciada a votação, na comissão mista, da parte cuja alteração é proposta.

Os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa (v. item D.2.1). O mesmo se verifica em relação aos recursos decorrentes de excesso de arrecadação.

A transparência da gestão fiscal deve ser assegurada, inclusive, mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos plurianuais, Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e orçamentos (art. 48 da LC n. 101/2000). No âmbito municipal, a Lei n. 10.257/2001, denominada Estatuto das Cidades, estabelece a gestão orçamentária participativa, impondo às Câmaras Municipais a realização de debates, consultas e audiências públicas como condição prévia para a aprovação do plano plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual.

## C.1. PLANO PLURIANUAL (PPA), LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO) E LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL (LOA)

Há três espécies de leis orçamentárias que se devem compatibilizar de forma a integrar a política econômica e a política orçamentária.

### C.1.1. O PPA

A primeira é o Plano Plurianual (PPA), que estabelece, *de forma regionalizada*, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas relativas aos programas de duração continuada e para as despesas de capital (que aumentam o patrimônio público ou amortizam o principal das dívidas de longo prazo), nos termos do § 1º

do art. 165 da Constituição Federal. Em síntese, estabelece o que será desenvolvido de novo, ou aprimorado, no período da sua vigência.

O PPA não é autoexecutável. A operacionalização de seus objetivos se dá por meio da execução da Lei Orçamentária Anual.

É vedado investimento que ultrapasse um exercício financeiro para sua execução sem que haja autorização no Plano Plurianual ou em lei que permita a inclusão da despesa (art. 167, § 1º, da CF), sob pena de crime de responsabilidade (v. art. 1º, V, do Dec.-Lei n. 201/67 em relação aos Prefeitos).

No Brasil, de acordo com o art. 34 da Lei n. 4.320/64 (recepção com força de Lei Complementar pelo art. 169, § 9º, I, da CF), o exercício financeiro coincide com o ano civil.

Até que Lei Complementar Federal disponha de forma diversa, o Plano Plurianual deve trazer previsões para quatro anos. É elaborado no primeiro ano do mandato presidencial e tem vigência desde o segundo ano até o final do primeiro ano do exercício financeiro do mandato presidencial subsequente (art. 35 do ADCT). Admite-se que as Constituições Estaduais e as Leis Orgânicas Municipais estabeleçam prazos diversos para o Plano Plurianual estadual ou municipal, mas normalmente são seguidas as regras da Constituição Federal.

### C.1.2. A LDO E O SUPERÁVIT PRIMÁRIO

A segunda espécie de lei orçamentária é a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), prevista no inciso II do art. 165 da Constituição Federal de 1988.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias estabelece as metas e as prioridades para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual (§ 2º do art. 165 da CF) e dispõe sobre alterações na legislação tributária. Deve, ainda, estabelecer regras sobre o equilíbrio entre receitas e despesas e metas fiscais para o exercício a que se refere e também para os dois exercícios seguintes.

Integrará o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme determina o § 1º do art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000), o “Anexo de Metas Fiscais”, que estima a arrecadação,

despesas e sobras (superávit primário) para o exercício a que se refere e para os dois seguintes (triênio móvel).

Há superávit primário quando o volume de receita supera o montante das despesas, desconsiderados os juros e as parcelas do principal da dívida pública. Quando são consideradas as despesas com a amortização da dívida e os juros (devidos ou mesmo recebidos), encontra-se o resultado nominal, que pode indicar déficit ou superávit.

Considera-se responsável a gestão fiscal que evita déficits e reduz estoque da dívida pública.

### C.1.3. O CONTINGENCIAMENTO

Em seu art. 4º a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, disciplinará o critério e a forma para a limitação de empenhos quando a arrecadação não atingir o patamar previsto (o denominado contingenciamento — congelamento — de despesas), fixará regras de controle operacional relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento e disciplinará as demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Portanto, caso a receita se mostre inferior à programada (a avaliação é feita a cada dois meses), os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e o Ministério Público contingenciarão (congelarão) parte de suas verbas. O controle deve ser bimestral (art. 9º da LRF).

O § 3º do art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que autorizava o Poder Executivo a suprir eventuais omissões dos demais poderes ou do Ministério Público na efetivação do contingenciamento, está suspenso por força de medida liminar concedida na ADIn 2.238-5, de 22-2-2001 (*DOU*, de 21-5-2002), pois teria afrontado o princípio da separação dos poderes e da autonomia do Ministério Público.

Caso não opere os cortes necessários, o omissor poderá sofrer até mesmo as sanções criminais previstas na Lei n. 10.028/2000, que deu a atual redação do art. 359 do Código Penal e dos arts. 10, 39-A, 40-A e 41-A da Lei n. 1.079/50. Não cabe ao Poder Executivo, contudo, tutelar o contingenciamento dos demais poderes e do Ministério

Público (Ação Originária n. 1.491, Mandados de Segurança n. 23.277 e 22.390, todos do STF).

A sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias (art. 57, § 2º, CF).

#### C.1.4. A LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL (LOA)

Nos termos do § 5º do art. 165 da Constituição Federal, a Lei Orçamentária Anual abrange: I — o orçamento fiscal (receitas e despesas) dos três Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público; II — o orçamento de investimentos das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que sejam dependentes da União; e III — o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

A Lei Orçamentária Anual não estabelecerá dotação para investimento com prazo superior a um ano que não esteja previsto no PPA ou em lei específica.

Trata-se de lei formal, que não obriga a realização da despesa autorizada. Conforme tradicional orientação do Supremo Tribunal Federal, “o simples fato de ser incluída, no orçamento, uma verba de auxílio a esta ou àquela instituição não gera, de pronto, direito a esse auxílio” (RE 34.581-DF, *RT*, 282/859). Em síntese, a lei é autorizativa e não impositiva.

Em regra, as leis orçamentárias têm natureza de ato político-administrativo de efeito concreto (lei formal). Inicialmente o STF entendia que por isso as leis orçamentárias não estavam sujeitas ao controle da constitucionalidade por via de ADIn (era possível somente o controle difuso), salvo quando estabeleciam normas gerais e abstratas (*v.* ADIn-STF 2.100-1). A orientação foi alterada em 2008, no julgamento da ADIn 4.048.

De acordo com o art. 32 da Lei n. 4.320/64, “se não receber a proposta orçamentária no prazo fixado nas Constituições ou nas Leis

Orgânicas dos Municípios, o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente”, que deverá ter seus valores atualizados.

Os Tribunais e o Ministério Público elaboram suas propostas orçamentárias anuais dentro dos limites estipulados com os Poderes Executivo e Legislativo na Lei de Diretrizes Orçamentárias (arts. 99, § 1º, e 127, § 3º, da CF). Cabe ao Poder Legislativo aprovar, ou não, as propostas.

Se os Tribunais referidos no § 2º do art. 99 da Constituição Federal ou o Ministério Público não encaminharem as respectivas propostas orçamentárias dentro do prazo estabelecido na lei de diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo considerará, para fins de consolidação da proposta orçamentária anual, os valores aprovados na lei orçamentária vigente, ajustados de acordo com os limites estipulados na LDO.

Ouvidos os demais tribunais interessados, o encaminhamento das propostas orçamentárias do Poder Judiciário compete, no âmbito da União, aos Presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, com a aprovação dos respectivos tribunais. Nos Estados e no Distrito Federal e territórios, o encaminhamento compete aos Presidentes dos Tribunais de Justiça, com a aprovação dos respectivos tribunais.

A Emenda Constitucional n. 45/2004 estipula que, se as propostas orçamentárias forem encaminhadas em desacordo com os limites estipulados na LDO, o Poder Executivo procederá aos ajustes necessários para fins de consolidação da proposta orçamentária anual. Observo, porém, que o § 3º do art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que trazia previsão similar e autorizava o Poder Executivo a suprir eventuais omissões dos demais poderes ou do Ministério Público na efetivação do contingenciamento (congelamento de despesas), foi suspenso por força de medida liminar concedida na ADIn 2.238-5, de 22-2-2001 ([DOU](#), de 21-5-2002), pois teria afrontado o princípio da separação dos poderes e da autonomia do Ministério Público.

Durante a execução orçamentária do exercício, não poderá haver a realização de despesas ou a assunção de obrigações que extrapolem os limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, exceto se previamente autorizadas, mediante a abertura de créditos suplementares ou especiais. Caso não opere os cortes necessários, o omissis poderá sofrer até mesmo as sanções criminais previstas na Lei n. 10.028/2000, que deu a atual redação do art. 359 do Código Penal e dos arts. 10, 39-A, 40-A e 41-A da Lei n. 1.079/50. Não cabe ao Poder Executivo, contudo, tutelar os gastos dos demais poderes e do Ministério Público.

A Emenda Constitucional n. 45/2004 também estabelece que as custas e emolumentos serão destinados exclusivamente ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da Justiça. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, por meio da Resolução 196, tentou dar aplicabilidade imediata à nova regra, porém seu ato foi suspenso pelo STF em liminar concedida na ADIn 3.401.

## C.2. OS DUODÉCIMOS E A RESERVA DE CONTINGÊNCIA

De acordo com o art. 168 da Constituição Federal, os recursos correspondentes às dotações destinadas aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública deverão ser-lhes entregues até o dia 20 de cada mês. O mínimo mensal deve corresponder ao duodécimo ( $1/12$  — doze partes em que pode ser dividido um todo) das respectivas dotações orçamentárias e não está sujeito ao fluxo da arrecadação, conforme decidiu o pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Mandado de Segurança 21.450, j. 8-4-1992.

De acordo com o inciso III do art. 5º da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Orçamentária Anual conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias. A reserva de contingência deve atender a pagamentos imprevistos, inesperados, sendo que sua aplicação normalmente se dá por meio da abertura de créditos adicionais (art. 91 do Dec.-Lei n. 200/67).

QUADRO SINÓTICO – ORÇAMENTO E PROCESSO LEGISLATIVO  
ORÇAMENTÁRIO

<p><b>Orçamento e processo legislativo orçamentário</b></p>	<p>→ Orçamento é a peça legal que autoriza despesas e estima receitas. A CF exige que a matéria seja disciplinada por lei.</p>
<p><b>1. Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA)</b></p>	<p>Há três espécies de leis orçamentárias que se devem compatibilizar de forma a integrar a política econômica e a política orçamentária.</p> <hr/> <p><b>1.1. O PPA</b> O PPA estabelece, de <i>forma regionalizada</i> o que será desenvolvido de novo, ou aprimorado, no período da sua vigência, para um prazo de <i>quatro anos</i>.</p> <hr/> <p><b>1.2. A LDO e o superávit primário</b> A LDO estabelece as metas e as prioridades para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da LOA e dispõe sobre alterações na legislação tributária; estabelece, ainda, regras sobre o equilíbrio entre receitas e despesas e metas fiscais para o exercício a que se refere e também para os dois exercícios seguintes. Há superávit primário quando o volume de receita <i>supera</i> o montante das despesas, desconsiderados os juros e as parcelas do principal da dívida pública. A sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias.</p> <hr/> <p><b>1.3. O contingenciamento</b> Caso a receita se mostre inferior à programada, os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e o Ministério Público contingenciarão (congelarão) parte de suas despesas.</p> <hr/> <p><b>1.4. A Lei Orçamentária Anual (LOA)</b> A LOA abrange: I — o orçamento fiscal dos três Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder</p>

## D) OS PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os princípios traduzem os valores fundamentais da sociedade sobre determinada matéria e têm valor superior a aquele dado às regras

Dentre os princípios orçamentários vinculados, destacam-se os seguintes: ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

### D.1. O PRINCÍPIO DA UNIDADE

aspectos formais do orçamento, que deve ser elaborado de maneira que

seja possível uma análise conjunta e correspondente aos 12 mandatos. Deve haver uma única orientação técnica, possibilitando uma análise uniforme.

Portanto, diante da unidade, o orçamento deve ser elaborado de maneira harmônica (ainda que por vezes já não seja possível sua formalização via peça única, conforme exigido na origem do princípio da unidade), de forma a demonstrar a existência de equilíbrio, déficit ou superávit.

D.2. O PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE, traduzido no art. 6º da Lei n. 4.320/64 e relativo ao conteúdo do orçamento, estabelece que a lei orçamentária deve explicitar todas as receitas (estimadas) e despesas (autorizadas) dos Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações mantidas e instituídas pelo Poder Público, por seus valores totais (brutos), vedadas quaisquer deduções (v. C.1.4).

### D.2.1. O CRÉDITO ORÇAMENTÁRIO E O CRÉDITO ADICIONAL (SUPLEMENTAR, ESPECIAL E EXTRAORDINÁRIO)

A dotação prevista no orçamento para a satisfação de uma despesa autorizada é denominada crédito orçamentário.

Os princípios da unidade e da universalidade, contudo, não vedam os créditos adicionais (extraorçamentários), que autorizam despesas não computadas ou insuficientemente fixadas na Lei Orçamentária Anual.

Os créditos adicionais costumam ser divididos em suplementar, especial e extraordinário.

Conforme ensina Luiz Emygdio F. da Rosa Junior (*Manual de direito financeiro e direito tributário*, 16. ed., 2002, Renovar, Rio de Janeiro, p. 84), “A Constituição a eles se refere no art. 167, V, e seus §§ 2º e 3º, e a sua regulamentação encontra-se nos arts. 40 e 46 da Lei 4.320, de 1964, e no art. 72 do Decreto-lei n. 200, de 1967”.

O crédito suplementar visa reforçar uma dotação orçamentária prevista na Lei Orçamentária Anual, mas que se mostrou insuficiente para satisfazer as despesas necessárias.

O crédito especial visa satisfazer necessidades novas, para as quais não havia qualquer dotação orçamentária específica.

Os créditos suplementar e especial são *autorizados* por lei específica ou pela própria Lei Orçamentária Anual, e *abertos* por ato do Executivo, devendo indicar os recursos disponíveis correspondentes (arts. 165, § 8º, e 167, V, ambos da CF, c/c o art. 43 da Lei n. 4.320/64).

Os recursos disponíveis podem ser decorrentes de superávit financeiro do exercício anterior, excesso de arrecadação, anulação por lei de outras dotações ou ainda de operações de crédito, observadas as limitações do art. 38 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O crédito extraordinário destina-se a atender despesas urgentes e imprevistas, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, podendo ser aberto por medida provisória (arts. 62, § 1º, I, *d*, e 167, § 3º, ambos da Constituição Federal, c/c o art. 44 da Lei n. 4.320/64 e a Resolução n. 01/2002 do Congresso Nacional) ou mesmo por Decreto do Poder Executivo (nos casos de Estados e Municípios nos quais o Chefe do Executivo não possa editar MP).

Os créditos extraordinários independem de recursos específicos para a sua abertura e não podem ser empregados em despesa diversa da que justificou sua instituição.

Salvo expressa disposição legal em contrário, os créditos adicionais terão vigência adstrita ao exercício financeiro em que foram abertos (art. 167, § 2º, da CF, c/c o art. 45 da Lei n. 4.320/64).

Atentados às leis orçamentárias, a exemplo da realização de despesas não autorizadas ou negligências na arrecadação de receitas, podem caracterizar crime de responsabilidade (art. 85, VI, da CF).

**D.3. O PRINCÍPIO DA ANUALIDADE**, pelo qual a Lei Orçamentária (LOA) deve estabelecer uma programação anual de receitas e despesas.

O art. 2º da Lei n. 4.320/64, recepcionado pelo art. 165, III, e § 9º da Constituição Federal, explicita o princípio financeiro da anualidade. O ano orçamentário no Brasil coincide com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro), nos termos do art. 34 da mesma Lei n. 4.320/64.

Com isso, a cada ano o Poder Legislativo é capaz de identificar a situação orçamentária do País, direcionando de forma atualizada as ações pertinentes à obtenção de receitas e autorização de despesas.

Na hipótese de a Lei Orçamentária não ser votada até o início do exercício financeiro (caracterizando assim a *lacuna orçamentária*), três são as soluções defendidas:

**1.** A Lei n. 8.211, de 23-7-1991 (LDO para 1992), em seu art. 48, adotou a técnica prevista nas Constituições Federais outorgadas de 1937 (art. 72, *d*) e de 1967 (art. 66), estabelecendo que, durante a lacuna orçamentária (e até que a LOA seja sancionada), o Poder Executivo fica autorizado a executar a proposta orçamentária originalmente encaminhada ao Legislativo, devidamente atualizada, no que se refere às despesas com pessoal e encargos sociais, custeio administrativo e operacional, e dívida. Quanto às demais despesas, o gasto mensal ficou limitado a 1/12 do total previsto para cada item na proposta orçamentária, solução que era adotada pelo art. 6º da LC n. 101/2000 (vetado).

**2.** A Lei n. 7.800/89 (LDO para 1990), por sua vez, adotou a técnica das Constituições Federais promulgadas de 1934 (art. 50, § 5º) e de 1946 (art. 74), determinando a prorrogação do orçamento anterior, em razão de 1/12 (duodécimo) dos valores atualizados, até que a nova Lei Orçamentária esteja em vigor.

**3.** José Afonso da Silva (*Curso de direito constitucional positivo*, cit., p. 722), ao analisar o § 8º do art. 166 da Constituição Federal, conclui que, diante da lacuna orçamentária, os recursos somente poderão ser aplicados quando a despesa for autorizada, prévia e especificadamente, mediante leis de abertura de créditos especiais.

Parece-me que a terceira solução é a mais compatível com o Estado Democrático de Direito e a separação dos poderes, sem prejuízo da satisfação das necessidades correntes da administração pública com base no critério da prorrogação do orçamento anterior, observado o duodécimo.

No âmbito tributário não subsiste o princípio da anualidade (que não se confunde com a anterioridade prevista no art. 150, II, *b*, da CF — item 2.6), pelo qual a autorização anual da Lei Orçamentária era condição imprescindível à cobrança de um tributo (*v.* Súmula 66 do STF).

**D.4. O PRINCÍPIO DA EXCLUSIVIDADE**, segundo o qual a Lei Orçamentária Anual não conterà dispositivo estranho à previsão de receita e fixação de despesa, não se incluindo na proibição a autorização para a abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei (art. 165, § 8º, da CF, c/c o art. 38 da LC n. 101/2000).

A exclusividade evita o orçamento “rabilongo”, que trazia em si matérias que não eram de natureza orçamentária. As matérias impertinentes eram denominadas “caudas orçamentárias” e foram proibidas desde a reforma constitucional de 1926.

**D.5. O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO ESTORNO** (art. 167, VI, da CF) estabelece que é vedada a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação (despesa de capital ou despesa corrente) para outra, ou de um órgão para outro, salvo se houver prévia autorização legislativa (normalmente em forma de crédito suplementar). A restrição não impede remanejamentos de uma dotação para outra da mesma categoria de despesa.

**D.6. O PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO (NÃO VINCULAÇÃO)** está previsto no art. 167, IV, da Constituição Federal, e estabelece a regra pela qual é vedada a vinculação da espécie de tributo denominado imposto a órgão, fundo ou despesas. A regra da não afetação é excepcionada diversas vezes pela própria Constituição Federal, a exemplo das hipóteses que disciplinam a repartição das

receitas tributárias (arts. 158/159), a vinculação da receita de impostos com a educação (mínimo de 18% para a União e de 25% para os Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 212 da CF), com a saúde (art. 77 do ADCT), com o Fundo de Combate à Pobreza (arts. 80, II e III, e 82, § 1º, do ADCT), com a realização das atividades da Administração Tributária e, ainda, a possibilidade da receita de impostos servir como garantia de operações de crédito para antecipação de receita ou de dívidas com a União (arts. 165, § 8º, e 167, § 4º, ambos da CF). *V.* item 3.7.

A Emenda Constitucional n. 68, de 21-12-2011 (que deu nova redação ao art. 76 do ADCT), estabelece que são desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até o ano de 2015, 20% da arrecadação de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. É a denominada DRU (Desvinculação das Receitas da União).

**D.7. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**, previsto no art. 165 da Constituição Federal, prevê que leis de iniciativa do chefe do Poder Executivo estabeleçam o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias, os orçamentos anuais e os créditos suplementares.

Para algumas matérias orçamentárias a Constituição Federal exige leis complementares (arts. 165, § 9º, e 167, III). Não cabe Medida Provisória para a positivação do PPA, da Lei de Diretrizes Orçamentárias ou da Lei Orçamentária Anual. Por outro lado, despesas imprevisíveis e urgentes autorizam a fixação de crédito extraordinário por meio do MP (art. 167, o crédito extraordinário foi excluído do princípio da reserva legal e pode ser disciplinado por medida provisória; art. 62, § 1º, I, *d*, c/c o art. e 167, § 3º, ambos da CF). A MP 405/2007, convertida na Lei n. 11.658/2008, foi objeto da ADIn 4.048 sob o fundamento de que as despesas descritas não eram imprevisíveis. No julgamento o STF destacou que lei formal também pode ser objeto de controle por meio de ADIn.

## QUADRO SINÓTICO – OS PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

<p><b>1. Princípio da unidade</b></p>	<p>É relativo a aspectos <i>formais</i> do orçamento. Deve haver uma única orientação técnica, de forma que seja possível uma análise uniforme.</p>
<p><b>2. Princípio da universalidade</b></p>	<p>É relativo ao <i>conteúdo</i> do orçamento.</p> <p>→ <i>Crédito orçamentário</i>: é a dotação prevista no orçamento para a satisfação de uma despesa <i>autorizada</i>.</p> <p>→ <i>Crédito adicional suplementar e especial</i>: o primeiro visa reforçar uma dotação orçamentária prevista na LOA, mas que se mostrou insuficiente para satisfazer as despesas necessárias; o especial visa satisfazer necessidades novas, para as quais não havia qualquer dotação orçamentária específica.</p> <p>→ <i>Crédito extraordinário</i>: destina-se a atender despesas urgentes e imprevistas.</p>
<p><b>3. Princípio da anualidade</b></p>	<p>A LOA deve estabelecer uma programação anual de receitas e despesas.</p>
<p><b>4. Princípio da exclusividade</b></p>	<p>A LOA não conterà dispositivo estranho à previsão de receita e fixação de despesa.</p>
<p><b>5. Princípio da vedação do estorno</b></p>	<p>É vedada a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, salvo se houver prévia autorização legislativa.</p>
<p><b>6. Princípio da não afetação (não vinculação)</b></p>	<p>É vedada a vinculação da espécie de tributo denominado <i>imposto</i> a órgão, fundo ou despesas. A regra da não afetação é excepcionada diversas vezes pela própria CF.</p>
<p><b>7. Princípio da legalidade</b></p>	<p>É de iniciativa do chefe do Poder Executivo encaminhar os projetos de lei do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais.</p>

## E) A DÍVIDA PÚBLICA OU CRÉDITO PÚBLICO (ARTS. 29 E SEGUINTE DA LRF)

A dívida pública é formada por empréstimos captados pelo Poder Público, tendo a natureza de um contrato de empréstimo cuja celebração é condicionada à prévia autorização legislativa. Cabe à Lei Complementar Federal dispor sobre a dívida pública (art. 163, II, da CF).

Conforme leciona Kiyoshi Harada (*Direito financeiro e tributário*, 9. ed., São Paulo, Atlas, 2002, p. 112), “A maioria dos autores costuma utilizar as expressões empréstimo público, crédito público e dívida pública como sinônimas...”.

O potencial de um Estado para captar recursos identifica o seu *crédito público*, que é medido pela confiança dos cedentes do capital na sua capacidade de reembolsar e remunerar o montante do empréstimo (o denominado risco do País, a exemplo do “Risco Brasil”).

Uma das espécies mais comuns de captação de crédito é a emissão de títulos da dívida pública pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, observado o art. 163, IV, da Constituição Federal (dívida pública mobiliária), cabendo ao Senado Federal estabelecer os limites globais máximos (art. 52, VII e IX, da CF).

Estão vedadas operações de crédito entre o banco público e seu ente controlador (art. 36 da LRF). O próprio Banco Central não pode conceder empréstimos ao Tesouro Nacional, mas pode comprar e vender os seus títulos (art. 164 da CF).

Quanto à sua forma o empréstimo interno pode ser voluntário (a exemplo da contratação de operação de crédito ou da colocação no mercado de títulos de responsabilidade do Banco Central do Brasil) ou forçado (empréstimos compulsórios).

Há, ainda, o denominado empréstimo patriótico, quando mediante apelos emocionais e propagandas sociais são obtidos recursos. Citem-se para exemplo as obrigações de guerra criadas pelo Decreto-Lei n. 4.789/42, que possibilitaram a emissão de títulos no montante de três

bilhões de cruzeiros, com remuneração de 6% ao ano, para resgate depois da celebração da paz.

São proibidos empréstimos entre entes federados e as operações de crédito não podem financiar despesas de custeio.

## E.1. A ANTECIPAÇÃO DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA (ARO)

Antecipação de Receita Orçamentária é a operação pela qual uma instituição financeira antecipa ao ente público solicitante um valor que tem por lastro a receita prevista para ser arrecadada no futuro, a fim de cobrir insuficiência de caixa durante o exercício financeiro. Caracteriza-se como um empréstimo de curto prazo, sendo que a vinculação da receita está autorizada pelo § 8º do art. 165 da Constituição Federal.

A Antecipação de Receita Orçamentária depende de prévia autorização legislativa (lei específica ou previsão na própria LOA) e serve para suprir eventuais déficits de caixa, podendo ser realizada em qualquer mês do exercício financeiro (art. 7º, I, da Lei n. 4.320/64), exceto no último ano do mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal (art. 38, IV, *b*, da LC n. 101/2000).

A operação Antecipação de Receita Orçamentária deve ser liquidada, com juros e demais encargos, até o dia 10 de dezembro de cada ano, e estará proibida enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada (art. 38, II e IV, *a*, da LRF).

## E.2. A DÍVIDA INTERNA E A DÍVIDA EXTERNA

Quanto à sua origem a dívida pública pode ser interna ou externa.

O empréstimo interno é o que é feito em moeda nacional e com ela pago. O empréstimo integra a dívida pública externa quando captado junto a credores estrangeiros, com promessa de devolução em moeda forte.

A interpretação não é unânime, pois enquanto alguns autores classificam a dívida em interna ou externa, de acordo com moeda utilizada para honrar a obrigação, outros apontam o local da celebração

do contrato ou mesmo a qualidade do fornecedor do crédito para a classificação.

Crédito internacional é aquele obtido junto a instituições multilaterais de crédito, a exemplo do Fundo Monetário Internacional (FMI), do Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD) e do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

Cabe ao Senado Federal, nos termos do art. 52, V, da Constituição Federal, autorizar operações financeiras externas de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

### E.3. A DÍVIDA PÚBLICA QUANTO AO SEU PRAZO — DÍVIDA FLUTUANTE E DÍVIDA FUNDADA OU CONSOLIDADA

Quanto ao prazo, a dívida pode ser flutuante (empréstimo de curto prazo), fundada (de exigibilidade superior a doze meses, nos termos do art. 98 da Lei n. 4.320/64) ou perpétua (quando são pagos apenas os juros, sem previsão de amortização ou restituição integral do principal, formando-se uma espécie de renda perpétua em favor do credor).

A Lei Complementar n. 101/2000, que trata da dívida pública em seus arts. 29 a 42, traz os seguintes conceitos: “I — dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses; II — dívida pública mobiliária: dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios; e III — operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros”.

### E.4. A EXTINÇÃO DA DÍVIDA PÚBLICA

A extinção da dívida pública pode ser efetivada pelo resgate (mediante o pagamento de uma só parcela ou amortizações periódicas), pela conversão (espécie de novação em que são alteradas as condições originárias, normalmente por meio do alongamento do prazo de resgate), pela compensação com encargos tributários do credor (há necessidade de lei específica, nos termos do art. 170 do CTN), pela bancarrota (absoluta impossibilidade material do devedor), pelo perdão oferecido pelo credor ou, por fim, pelo repúdio (quando o devedor deixa de reconhecer a dívida ou parte dela).

Pela doutrina Drago (Luis Maria Drago era Ministro das Relações Exteriores da Argentina em 1902) não cabe a cobrança armada (invasões militares) de países inadimplentes, tese que à época visou impedir a invasão da Venezuela (que havia repudiado a dívida externa) pelos credores da Alemanha, da Itália e da Inglaterra.

## E.5. A INTERVENÇÃO DECORRENTE DA DÍVIDA FUNDADA

O Distrito Federal ou o Estado que, sem motivo de força maior, suspender o pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, fica sujeito à intervenção federal (art. 34, V, *a*, da CF). O Município que deixar de pagar a dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, sem motivo de força maior, fica sujeito à intervenção estadual (ou federal se for Município de Território), nos termos do art. 35, I, da Constituição Federal.

## QUADRO SINÓTICO – A DÍVIDA PÚBLICA OU CRÉDITO PÚBLICO (ARTS. 29 E SEGUINTE DA LRF)

<b>A dívida pública ou crédito público (arts. 29 e seguintes da LRF)</b>	A dívida pública é formada por empréstimos captados pelo Poder Público, tendo a natureza de um contrato de empréstimo cuja celebração é condicionada à prévia autorização legislativa.
<b>1. A Antecipação de Receita Orçamentária (ARO)</b>	É a operação pela qual uma instituição financeira antecipa ao ente público solicitante um valor que tem por lastro a receita prevista para ser arrecadada no futuro, a fim de cobrir insuficiência de caixa durante o exercício financeiro.
<b>2. A dívida interna e a dívida externa</b>	O empréstimo interno é o que é feito em moeda nacional e com ela pago. Crédito internacional é aquele obtido junto a instituições multilaterais de crédito. Cabe ao Senado autorizar operações financeiras externas de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
<b>3. A dívida pública quanto ao seu prazo</b>	Quanto ao seu prazo a dívida pode ser fluante, fundada ou perpétua.
<b>4. A extinção da dívida pública</b>	A extinção da dívida pública pode ser efetivada pelo resgate ou pela conversão, pela compensação com encargos tributários do credor, pela bancarrota, pelo perdão oferecido pelo credor ou pelo repúdio.

# TÍTULOS JÁ LANÇADOS

- Volume 1 — Direito Civil — Parte Geral**
- Volume 2 — Direito Civil — Direito de Família**
- Volume 3 — Direito Civil — Direito das Coisas**
- Volume 4 — Direito Civil — Direito das Sucessões**
- Volume 5 — Direito Civil — Direito das Obrigações — Parte Geral**
- Volume 6, tomo I — Direito Civil — Direito das Obrigações — Parte Especial**
- Volume 6, tomo II — Direito Civil — Responsabilidade Civil**
- Volume 7 — Direito Penal — Parte Geral**
- Volume 8 — Direito Penal — Dos crimes contra a pessoa**
- Volume 9 — Direito Penal — Dos crimes contra o patrimônio**
- Volume 10 — Direito Penal — Dos crimes contra a dignidade sexual aos crimes contra a administração**
- Volume 11 — Processo Civil — Teoria geral do processo e processo de conhecimento**
- Volume 12 — Processo Civil — Processo de execução e cautelar**
- Volume 13 — Processo Civil — Procedimentos especiais**
- Volume 14 — Processo Penal — Parte Geral**
- Volume 15, tomo I — Processo Penal — Procedimentos, nulidades e recursos**
- Volume 15, tomo II — Juizados Especiais Cíveis e Criminais — estaduais e federais**
- Volume 16 — Direito Tributário**
- Volume 17 — Direito Constitucional — Teoria geral da Constituição e direitos fundamentais**
- Volume 18 — Direito Constitucional — Da organização do Estado, dos poderes e histórico das Constituições**
- Volume 19 — Direito Administrativo — Parte I**
- Volume 20 — Direito Administrativo — Parte II**
- Volume 21 — Direito Comercial — Direito de empresa e sociedades empresárias**

**Volume 22 — Direito Comercial** — Títulos de crédito e contratos mercantis

**Volume 23 — Direito Falimentar**

**Volume 24 — Legislação Penal Especial** — Crimes hediondos — tóxicos — terrorismo — tortura — arma de fogo — contravenções penais — crimes de trânsito

**Volume 25 — Direito Previdenciário**

**Volume 26 — Tutela de Interesses Difusos e Coletivos**

**Volume 27 — Direito do Trabalho** — Teoria geral a segurança e saúde

**Volume 28 — Direito do Trabalho** — Duração do trabalho a direito de greve

**Volume 29 — Direito Eleitoral**

**Volume 30 — Direitos Humanos**

**Volume 31 — Processo do Trabalho** — Justiça do Trabalho e dissídios trabalhistas

**Volume 32 — Processo do Trabalho** — Recursos trabalhistas, execução trabalhista e ações cautelares

**Volume 33 — Direito Internacional**